



AFRANIO RODRIGUES BEZERRA FILHO

**O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA FINS DE INTERPOSIÇÃO
DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL**

**BRASÍLIA
2011**

AFRANIO RODRIGUES BEZERRA FILHO

**O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA FINS DE INTERPOSIÇÃO
DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL**

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do curso de bacharelado em
Direito do Centro Universitário de Brasília

Orientador: Prof. Marlon Tomazette

**BRASÍLIA
2011**

RESUMO

O estudo teve como objetivo a análise do que seja *constituição do crédito* tributário para fins de interposição e deferimento da medida cautelar fiscal, conforme exigido pela lei que a instituiu. A redação da lei permitiu que fossem levantadas dúvidas e questionamentos, pelos sujeitos passivos, acerca de quando estaria o crédito tributário constituído e, assim, passível de ajuizamento a medida cautelar. Defendem que, caso estejam questionando administrativamente o lançamento tributário, há de se aguardar a decisão final do contencioso administrativo, quando, aí, estaria o crédito definitivamente constituído e seria possível a interposição do procedimento cautelar com vistas a garantir a execução do crédito tributário. Verificou-se que tal entendimento não pode prosperar, pois a lei exigiu a constituição do crédito tributário, e não a constituição definitiva do mesmo. E, inclusive, há a possibilidade de propor a medida antes mesmo da constituição do crédito tributário. Aceitar tal tese seria ir de encontro à própria essência das medidas cautelares. No estudo, alguns conceitos foram explicitados, como o de crédito tributário e o do lançamento tributário. Em seguida, passou-se a enumerar as garantias, privilégios e outras medidas protetivas conferidas ao crédito tributário, de forma a assegurar sua cobrança, em decorrência de ser, o tributo, fonte de recursos financeiros que o Estado necessita para desempenhar suas funções. Especial atenção foi dada ao próprio instituto medida cautelar fiscal. Por fim, dados sobre esvaziamento patrimonial de devedores, no âmbito federal, foram apresentados, como indício de que, durante o largo prazo em que se estende a discussão administrativa, os devedores movimentam seu patrimônio de forma a evitar a utilização de seus bens para a garantia da cobrança do crédito tributário.

Palavras-Chave: Tributário. Medida cautelar fiscal. Requisitos. Procedimento preparatório. Execução fiscal. Crédito tributário. Constituição definitiva. Lançamento. Garantias. Esvaziamento patrimonial.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	8
1.1 Conceito de crédito tributário.....	8
1.2 Do Lançamento Tributário	11
1.3 Natureza jurídica do lançamento tributário	15
2 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E MEDIDAS PROTETIVAS CONFERIDAS AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	22
2.1 Todos os bens ou rendas do sujeito passivo respondem pelo pagamento do crédito tributário – Art. 184 do CTN.	22
2.2 Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito com a fazenda pública, por crédito tributário inscrito em dívida ativa – Art. 185 do CTN.....	24
2.3 Possibilidade de ser decretada a indisponibilidade dos bens do devedor que, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora – Art. 185-A do CTN.	26
2.4 Preferências do crédito tributário – Arts. 186 e 187 do CTN.	28
2.5 Do cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin).....	29
2.6 Divulgação da lista de devedores no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).....	30
2.7 Do arrolamento administrativo de bens e direitos.....	31
2.8 Da medida cautelar fiscal - Lei nº 8.397/92, com alterações da Lei nº 9.532/97	33
2.8.1. Origem e objetivos	33
2.8.2 Momentos de sua propositura	36
2.8.3 Hipóteses de Cabimento.....	38
2.8.4 Requisitos para sua interposição e concessão	39
2.8.5 Dos procedimentos e efeitos.....	42
2.8.6 Resumo das características da medida cautelar fiscal e das medidas cautelares em geral ..	46
2.8.7 Críticas à medida cautelar fiscal	47

3 O crédito tributário para fins de interposição da medida cautelar fiscal	49
3.1 Informações acerca do esvaziamento patrimonial por parte dos sujeitos passivos devedores.....	50
3.2 Da importância das medidas cautelares.....	55
3.3 O crédito tributário para fins de concessão da medida cautelar fiscal.....	57
3.4 Da interposição da medida cautelar fiscal na forma preparatória	64
3.5 Da interposição da medida cautelar fiscal antes de constituído o crédito tributário	66
CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS.....	73

INTRODUÇÃO

A medida cautelar fiscal foi instituída em nosso ordenamento jurídico por intermédio da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, com o objetivo de garantir o cumprimento da obrigação pelo devedor da Fazenda Pública com todos seus bens presentes ou futuros, em face de posterior ação de execução fiscal.

A interposição da referida cautelar busca evitar que o Poder Público seja prejudicado por conta da insuficiência de recursos, por parte do devedor, para quitar o crédito tributário ou não tributário.

Segundo disposto no art. 1º da supracitada Lei, o procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, e, segundo art. 3º da mesma Lei, para sua concessão é essencial a prova literal da constituição do crédito fiscal.

Apesar de o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996), estabelecer que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento- art. 142- a Procuradoria da Fazenda Nacional e as Procuradorias dos Estados e do DF, ao interpor o procedimento cautelar, têm encontrado resistência por parte dos devedores quando estes ainda discutem, no âmbito administrativo, a constituição do crédito, ou seja, alegam que, na pendência de decisão definitiva dos órgãos julgadores administrativos em relação aos recursos por eles interpostos, o crédito não estaria definitivamente constituído e assim, não caberia a interposição e consequente concessão da medida acautelatória fiscal.

O estudo, portanto, visa analisar o que seja “constituição do crédito”, para fins de ajuizamento de medida cautelar fiscal: se seria a constituição definitiva, como decisão irrecorrível da esfera administrativa, ou seria o simples lançamento.

Para isso, dividiu-se o trabalho em 3 capítulos.

No primeiro, buscam-se os conceitos de crédito tributário e de lançamento tributário, necessários para a exegese dos dispositivos legais relacionados ao tema.

No segundo capítulo, faz-se um apanhado das garantias e privilégios dispensados ao crédito tributário, além de medidas que assegurem a sua cobrança, como a medida cautelar fiscal, que visa a resguardar bens suficientes para que a ação de execução fiscal pela Fazenda Pública não seja improfícua. Percebe-se o tratamento diferenciado dispensado ao crédito tributário, já que fonte de recursos do Estado necessária para a consecução de seus objetivos.

No terceiro e último capítulo, o enfoque foi no que seria o crédito tributário para fins de interposição da medida cautelar fiscal, na forma exigida pela lei que a instituiu. Apresentaram-se dificuldades que a Fazenda Nacional encontra para recuperar valores devidos pelos sujeitos passivos, com base em dados do que seria um esvaziamento patrimonial por parte de seus devedores durante a pendência de julgamento de seus recursos administrativos que questionam o crédito tributário. Avaliaram-se as teses dos sujeitos passivos no que se refere à exigência da constituição definitiva do crédito tributário. E expôs-se a relevância das medidas cautelares, em especial as propostas na forma preparatória, face aos comportamentos dos sujeitos passivos tendentes a frustrar os interesses das Fazendas Públicas.

1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Estado necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções. Para isso, desempenha atividade financeira, que consiste num conjunto de atos e eventos relacionados ao financiamento das atividades estatais.

Essa atividade financeira do Estado, que deve ser regulada por lei, é disciplina do Direito Financeiro, que é o ramo da ciência jurídica dedicado ao estudo dessa atividade.

O Direito Financeiro é amplo, pois trata de receitas, despesas, crédito, orçamento e administração patrimonial do Estado.

1.1 Conceito de crédito tributário

O tributo é uma das fontes de financiamento do Estado, considerado como uma receita derivada:

Segundo Leandro Paulsen, “Tributos são prestações em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins.”¹

Para Ruy Barbosa Nogueira, os tributos são

[...] as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o

¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 620.

poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.²

Já para Roque Antonio Carraza, o tributo é

criado *in abstracto*, pela lei da pessoa política competente, que traça, em detalhes, a norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Nasce, *in concreto*, com a ocorrência do *fato impositivo tributário* (fato gerador *in concreto* do tributo), ou seja, quando se verifica, no mundo fenomênico, aquele fato, lícito e não voluntário, minudentemente descrito na hipótese de incidência da norma jurídica tributária.³

Quanto ao crédito tributário, segundo Paulo de Barros Carvalho, é definido como “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.”⁴

Para Hugo de Brito Machado, crédito tributário é:

o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).⁵

Para Eduardo Sabbag,

O crédito tributário representa o momento de *exigibilidade* da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma *obrigação tributária “lançada”* ou, com maior rigor terminológico, *obrigação tributária em estado ativo*.⁶

Sobre o crédito tributário, Aliomar Baleeiro discorre:

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 155.

³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22.ed. rev. ampl. e at. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 650/651.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo:Saraiva, 2010. p. 430.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 175.

⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 693.

Na expressão crédito tributário [...] a idéia de confiabilidade e solvabilidade aparece indiretamente, por meio das preferências, garantias e privilégios que o afetam. Refere-se ao direito de crédito da Fazenda Pública, oriundo de obrigação tributária. Sendo o tributo uma obrigação *ex lege*, na terminologia do Código Tributário Nacional destacou-se o crédito tributário da obrigação. Apesar de o crédito tributário decorrer da obrigação principal e ter idêntica natureza à da obrigação, resta claro que a expressão está reservada à dinâmica e aplicação do Direito Tributário, aos procedimentos da administração para cobrança, fiscalização e formação do título executivo da Fazenda Pública, às garantias e privilégios que cercam o direito do sujeito ativo. O Código Tributário Nacional se utiliza da expressão obrigação, no sentido meramente estático, alterando-lhe a nomenclatura no momento em que a enfoca como atuação do direito do credor, procedimentos de apuração e cobrança.

É que, com a ocorrência do fato jurídico, nasce a obrigação tributária, uma relação intersubjetiva, mas algumas das propriedades que lhe são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade – atributos exercitáveis por meio da ação ou da necessária intervenção do Poder Judiciário – são apenas virtuais, estando potencialmente presentes. É apenas por meio da dinâmica e atuação da norma que se atualizam tais atributos de que é dotado o direito de crédito da Fazenda Pública. [...]

Entretanto, como estabelece o mesmo diploma legal, crédito e obrigação têm a mesma natureza. Se o direito de crédito é apenas um dos pólos da relação obrigacional, **tão logo ocorrido o fato jurídico, constituir-se-á também o crédito, o qual não pode ser um *posterius* à constituição da obrigação. O lançamento, ato que se pratica em um momento necessariamente posterior, atuará sobre um direito que lhe é preexistente, o direito de crédito da Fazenda Pública.**⁷

(negritou-se)

Portanto, quanto ao tributo, a lei que o institui deve definir, além do sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, a hipótese em que ele é devido, também chamada de hipótese de incidência, ou mesmo, fato gerador do tributo.

Com a ocorrência desse fato gerador no mundo dos fatos, surge, então, a obrigação tributária, sendo possível, a partir daí, um lançamento tributário por parte do Estado

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 772.

de forma a constituir um crédito em seu favor e permitir, assim, que este exija o pagamento do tributo pelo sujeito passivo.

O crédito tributário é a formalização da obrigação tributária que surgiu com a ocorrência do fato gerador.

1.2 Do Lançamento Tributário

Versando sobre a definição do lançamento, Aliomar Baleeiro dispõe que:

Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.⁸

Para Paulo de Barros Carvalho, lançamento tributário é

o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formada pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁹

Segundo Eduardo Sabbag, o lançamento é o

[...]instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (aferição do *quantum debeat*) e qualificando-a (identificação do *an debeat*). Em outras palavras, esta, sendo ilíquida e inexigível, carece dos atributos de *certeza e liquidez*, que se dão pela atuação

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 782.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo:Saraiva, 2010. p. 458.

do Fisco, por meio do lançamento. Com a formalização deste, não há que se falar em “obrigação tributária”, mas em *crédito tributário*.¹⁰

Por isso que há situações em que, mesmo ocorrido o fato gerador, não se exige nenhum pagamento, por parte do sujeito passivo, enquanto não houver um procedimento por parte do sujeito ativo, ou seja, o lançamento tributário. Após a ocorrência deste lançamento, dele dá-se ciência ao sujeito passivo para que, no prazo legal, realize seu pagamento, sob pena de instaurarem-se os procedimentos relacionados à cobrança do crédito tributário. Nessa situação, têm-se os tributos sujeitos a lançamento de ofício.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamento de ofício, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), as taxas e as contribuições de melhoria, que só são devidos após o lançamento efetuado pelos sujeitos ativos da relação jurídica tributária. Antes disso, embora nascida a obrigação tributária, esta não possui exigibilidade.

Esse lançamento tributário, portanto, constitui o crédito tributário e é de competência privativa da autoridade administrativa. É o que dispõe o art. 142 do CTN, que traz a conceito legal do procedimento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 693.

Entretanto, há situações em que há o dever legal de recolher o tributo antes mesmo de qualquer manifestação por parte do sujeito ativo detentor do poder de efetuar o lançamento.

É quando a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento independente da prática do lançamento. É o denominado lançamento por homologação, regulamentado no art. 150 do CTN, conforme abaixo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ressalta-se que mesmo quando a autoridade administrativa apenas homologa o que é feito pelo sujeito passivo, no caso do lançamento por homologação, previsto no retro citado art. 150 do CTN, subsiste o caráter privativo do lançamento.

Cola-se, também, entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) – enunciado 436, referente à constituição do crédito tributário por ato do sujeito passivo, sem a necessidade de ato complementar da autoridade administrativa: “436. A

entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Ainda para Hugo de Brito Machado, a definição de lançamento do CTN tem certas impropriedades, preferindo defini-lo como:

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.¹¹

Ressalta o autor que, em alguns casos, não se tem que calcular o montante do tributo devido, pois existem os tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. Daí preferir calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário. E, em relação à penalidade, a autoridade administrativa não propõe a aplicação da penalidade cabível, e sim, aplica a penalidade, passando esta a integrar o montante do crédito tributário.

E, eventuais alterações no crédito tributário, como as decorrentes de uma revisão do lançamento, não afetarão a obrigação tributária que lhe deu origem. É o que prevê o art. 140 do CTN: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

O assunto revisão do lançamento é tratado especificamente nos arts. 145 e 149 do CTN. Conforme o art. 145, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 176.

só poderá ser alterado em casos de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.¹²

1.3 Natureza jurídica do lançamento tributário

Quanto à natureza declaratória ou constitutiva do lançamento, Sacha Calmon ressalta a influência que Gastón Jeze¹³ teve, no passado, sobre a doutrina financeira brasileira, e que instaurou a tese de que o lançamento constituía o crédito tributário; o que gerou a controvérsia sobre a natureza jurídica do lançamento. Mas se perfilha a Alberto Xavier, que trata da **natureza declaratória do lançamento**, citando suas palavras, que, para ele, são altamente esclarecedoras:

Em nosso entender uma explicação coerente e unitária da função do aludido ato na dinâmica da obrigação do imposto, suscetível de responder a todas as interrogações surgidas no longo debate entre teorias constitutivistas e declarativistas, só é possível se se partir da idéia de que o lançamento é o título jurídico da obrigação do imposto.

(...)

De fato, o lançamento, uma vez revisto e, pois, definitivo, obriga ao pagamento. Em caso de resistência, inscrito em dívida ativa, torna-se título executivo extrajudicial.

¹² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

¹³ *Apud* PAES, Paulo Roberto Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5a ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. p. 144.

Que o lançamento seja um título jurídico abstrato da obrigação do imposto significa que a lei desvincula o valor da situação por ele declarada da existência da situação jurídica que lhe está subjacente e que tem a sua fonte no fato tributário. E desvincula no sentido de que, para a generalidade dos efeitos, vale a situação declarada no título, ainda que a situação subjacente não exista ou exista em termos diversos. E precisamente este fato que explica, por um lado, a ininvocabilidade dos direitos e deveres tributários antes da formação do título ou para além do seu teor; e é também o que explica a produção de efeitos substanciais e processuais do lançamento 'injusto', ou seja, do ato inválido tornado inimpugnável, fenómeno do qual Von Myrbach Reinfield, Von Wallis e Allori pretendiam derivar o carácter constitutivo daquele ato.¹⁴

Quanto à relação do crédito com a obrigação tributária, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação, é por que é a própria obrigação depois de ser apurada matematicamente, tem-se que é a obrigação depois de tornada líquida e certa.

Segundo Leandro Paulsen:

Com o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente da incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, tem-se por existentes por débito e o crédito tributário. Apenas quando formalizada (documentada) a sua existência e liquidez, porém, é que o Fisco pode opor o crédito tributário ao contribuinte, dele exigindo o seu cumprimento. Diz-se, então, que o crédito ganha exigibilidade, no sentido de o Fisco poder agir perante o contribuinte exigindo-lhe o pagamento.[...]Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa, de modo a produzir o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade: a certidão de dívida ativa.¹⁵

E lançamento, segundo Paulo de Barros Carvalho, é

ato jurídico administrativo e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional . Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso

¹⁴ Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 779.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10.ed.: Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 970.

dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.¹⁶

E o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado nas situações previstas no art. 145 do CTN.

Portanto, o entendimento atual é de que o lançamento não cria direito, tendo efeito simplesmente declaratório. Declaratório da obrigação tributária correspondente, que surgiu no momento da ocorrência do fato gerador.

Ensina Alberto Xavier que lançamento é "o ato administrativo de aplicação da norma tributária material", que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.¹⁷

Para Roque Antonio Carraza,

*O lançamento não cria o tributo, mas “declara” o montante do crédito tributário. É um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Acrescenta ao crédito tributário os requisitos de liquidez e certeza, garantidores de sua exigibilidade.*¹⁸

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o lançamento não cria ou institui o crédito tributário. Para ele, a obrigação tributária é instrumental, só existe para possibilitar o crédito, não sendo o lançamento quem cria ou institui o crédito tributário. O lançamento não cria ou institui o crédito tributário, porque

[...] o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo:Saraiva, 2010. p. 458.

¹⁷ *Apud* AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed São Paulo: Saraiva, 2006. p. 344.

¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22.ed. rev. ampl. e at. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 651

(ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.¹⁹

Continua, concluindo que lançamento é, portanto, ato de aplicação da lei aos casos concretos. É ato jurídico-administrativo, pois concorre para a formação de situações jurídicas individuais, conferindo ao crédito da Fazenda Pública a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, em decorrência da aplicação da norma tributária abstrata a estas situações individuais. Daí Alberto Xavier referir-se ao lançamento inscrito em dívida ativa como o *titulo jurídico abstrato* da obrigação tributária.²⁰

Dispõe o art. 144 do CTN que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Dessa forma, ao aplicar a lei que vigia ao tempo do fato gerador, o lançamento teria a **função declaratória** da existência de crédito tributário previamente existente nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento, e não constituidora, criadora deste crédito.

Assim, ao ocorrer o fato gerador, instaura-se a obrigação e o crédito tributário.

Por outro lado, outra corrente da doutrina considera que, com a ocorrência do fato gerador do tributo, surge a obrigação tributária, e o lançamento declara a existência de uma obrigação tributária e constitui o crédito tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado, o lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas *declaratório da obrigação* correspondente.

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 769.

²⁰ *Ibid.*, p. 780-813.

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada:

Alguns autores costumam invocar o art. 139 do CTN para sustentar a natureza declaratória do lançamento em relação ao crédito. Contudo, quando o referido artigo prescreve que o “crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta”, não está se referindo à natureza declaratória ou constitutiva do ato, mas ao fato de que o crédito tributário, que resulta do lançamento, título jurídico abstrato, não é algo diferente da obrigação tributária que nasce da lei, isto é, com a ocorrência da situação descrita em lei.²¹

Mas, do conceito legal de lançamento, que dispõe que ele constitui o crédito tributário, Luciano Amaro o trata como uma impropriedade, comentando que "poderia representar uma opção pela tese da natureza constitutiva daquele ato administrativo, não fosse isso desmentido por várias outras disposições do mesmo Código, consoante já assinalamos linhas atrás".²²

Sem contar posições doutrinárias no mesmo sentido, ou seja, de que o lançamento é procedimento declaratório, e não constitutivo:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Consequentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.²³

Na mesma esteira, lição de Aliomar Baleeiro, que discorre sobre o assunto:

O CTN pode induzir em equívoco quem lê na testa do Capítulo II do Título III, a rubrica “*Constituição do Crédito Tributário*” e, no art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa *constituir* o crédito tributário...”.

²¹ HARADA, KIYOSHI. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas. 2004. p. 480.

²² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 344.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 770.

Constituir o crédito tributário e não a obrigação tributária principal.

Daí não decorre que o legislador brasileiro haja reconhecido caráter *constitutivo*, e não *declaratório*, ao lançamento. O disposto nos arts. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório. [...]

A noção de ato *constitutivo* se avizinha do conceito do art. 81 do CC;²⁴ é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Realizados esses fins, os de criar, alterar ou abolir uma situação jurídica, constituindo-a, ele se projeta de sua data em diante, para o futuro (*ex nunc*).

Já o ato *declaratório* não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas.

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*). [...]

Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do *lançamento*, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório.²⁵

O lançamento como procedimento declaratório diz respeito à teoria declarativista, que desde Portugal, Alberto Pinheiro Xavier²⁶ tem a melhor obra versando sobre a natureza declaratória do lançamento.

Repetindo o art. 145, do CTN: O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Neste artigo temos a confirmação do caráter declaratório do lançamento, pois a dívida não surge com o lançamento, que apenas a formaliza, pois os elementos

²⁴ O autor se refere ao Código Civil de 1916.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 782.

²⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 294 e 296.

materiais da dívida são definidos pela lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, com exceção da lei que preveja aplicação de penalidade mais branda, que, neste caso, segundo o inciso II do art. 106 do CTN, retroage.

E, face a esta natureza declaratória do lançamento, o sujeito ativo, desde a ocorrência do fato gerador, já possui direitos que podem, a depender da situação, serem resguardados.

2 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E MEDIDAS PROTETIVAS CONFERIDAS AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como visto no capítulo 1, os tributos são fonte de recursos para que o Estado consiga atingir suas finalidades em prol da coletividade.

Daí, em decorrência da aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, justificar-se a atribuição de inúmeras garantias e privilégios ao crédito tributário.

O Código Tributário Nacional dedica capítulo específico para tratar do assunto – Capítulo VI – Das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário,²⁷ dispondo que as garantias nele previsto não excluem outras que a lei expressamente preveja,²⁸ em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Vamos tratar deles e de outros dispositivos legais que dão tratamento diferenciado ao crédito tributário.

2.1 Todos os bens ou rendas do sujeito passivo respondem pelo pagamento do crédito tributário – Art. 184 do CTN.

A totalidade dos bens e das rendas de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do

²⁷ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 set. 2010. Arts. 183 a 193 (CTN).

²⁸ Art. 183, CTN.

ônus ou da cláusula, respondem pelo pagamento do crédito tributário, excetuando-se, apenas, os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Para Luciano Amaro, o disposto no art. 184 amplia a proteção ao crédito tributário, ao vincular à satisfação de dívidas tributárias mesmo os bens gravados com ônus reais. E acrescenta que

É irrelevante a data de constituição do ônus ou do estabelecimento das referidas cláusulas. Isso implica dar ao crédito tributário preferência, por exemplo, sobre um crédito civil hipotecário, ainda que a obrigação tributária seja posterior à data da hipoteca. Do mesmo modo, bens recebidos, em doação ou herança, com cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade, antes ou depois da obrigação tributária, seriam, em princípio, suscetíveis de penhora judicial, para satisfação do direito do Fisco.²⁹

Para Eduardo Sabbag, sobre a totalidade dos bens e de rendas responderem pelo pagamento do crédito tributário, dispõe:

Ademais, demonstra que o campo de incidência patrimonial do crédito tributário é o mais abrangente possível, quer no *plano* material, quer na *sfera* pessoal. No *plano* material, alcançam-se todos os bens e rendas, de qualquer natureza ou origem, incluindo os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade – sem que se relevem, nestes casos, a data da constituição do ônus ou da cláusula – excetuados, unicamente, os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Já no *plano pessoal*, atinge-se o devedor principal, bem como seu espólio ou sua massa falida. É fácil perceber que há forte restrição à intocabilidade patrimonial do particular.³⁰

O Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ressalta que o dispositivo cede passo, porém, no caso das falências disciplinadas pela Lei nº 11.101, de 2005 (aquelas ajuizadas após sua vigência), pois

²⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed São Paulo: Saraiva, 2006. p. 471.

³⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 888.

o art. 83, II, desta lei especial estabelece preferência dos créditos com garantia real, até o limite do bem gravado, sobre os créditos tributários. Nos demais casos, a diferença com relação a outros créditos é justamente a inoponibilidade de ônus reais (penhor, hipoteca, anticrese), ou de cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade.³¹

2.2 Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito com a fazenda pública, por crédito tributário inscrito em dívida ativa – Art. 185 do CTN.

Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, exceto se o devedor tiver reservado bens ou rendas suficientes para fazer face ao pagamento total da dívida inscrita em dívida ativa.

Trata-se de uma presunção absoluta, não admitindo prova em sentido contrário.

É o que diz Hugo de Brito Machado³²:

[...] Presume-se que o ato de alienação teve por objetivo frustrar a execução do crédito tributário. Cuida-se de presunção legal absoluta, isto é, que não admite prova em contrário.

Não haverá, todavia, a presunção de fraude se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida fiscal em fase de execução (CTN, art. 185, parágrafo único).

Assim, nesta hipótese, a Fazenda Pública interessada poderá requerer judicialmente a constrição dos bens alienados, independentemente de quem se encontre na posse ou titularidade deles.

³¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4.ed.atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.330.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 234.

Sobre a vedação, pela ordem jurídica, de que o executado possa furtar-se à responsabilidade executória alienando ou onerando seus bens antes da constrição judicial, Enrico Tullio Liebman dispõe que

[...] o ato de alienação, embora válido, entre as partes, não subtrai os bens à responsabilidade executória; eles continuam respondendo pelas dívidas do alienante, como se não tivessem saído de seu patrimônio. Além disso, a lei dispensa a prova do elemento subjetivo da fraude, do *consilium fraudes*. A intenção fraudulenta está *in re ipsa*; e a ordem jurídica não pode permitir que, enquanto pende o processo, o réu altere a sua posição patrimonial, dificultando a realização da função jurisdicional.³³

Para Eduardo Sabbag,

É oportuno gizar que a execução fiscal representa o momento de exequibilidade do crédito tributário, conferindo-lhe um grau máximo de eficácia ao permitir à Fazenda Pública valer-se de uma ação judicial de cobrança para compelir o devedor a arcar com o ônus tributacional.

Todavia, o devedor contumaz, detentor de estratagemas ardilosos voltados à burla do Fisco, poderá valer-se de uma dilapidação de seu patrimônio, no intuito de se esquivar do pagamento do tributo. Caso tal manobra ocorra após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, ter-se-á a chamada fraude à execução no Direito Tributário.³⁴

Luciano Amaro faz uma observação quanto à alteração promovida no texto do artigo 185 pela Lei Complementar nº 118 de 2005, que deu nova redação ao artigo:

[...] a presunção, na redação anterior do preceito legal, instaurava-se a partir da propositura da ação de execução até a penhora. No novo texto, a presunção atua desde a inscrição da dívida. Após a penhora, o crédito fiscal já está garantido, o que afasta a idéia de fraude em eventual alienação de bens que o executado realize. Registre-se, apesar de óbvio, que a presunção só cabe se a alienação puser o sujeito passivo em situação de insolvabilidade. [...]³⁵

³³ Apud DENARI, Zelmo. In: MARTINS, Ives Gandra da S.; coordenador. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 473.

³⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 892.

³⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed São Paulo: Saraiva, 2006. p. 473.

Ressalta-se, portanto, que pelo novo texto, a presunção passa a existir a partir da inscrição em dívida ativa, ou seja, a alteração foi benéfica ao fisco, já que anteriormente a presunção só ocorria no caso de crédito tributário já estar em fase de execução.

2.3 Possibilidade de ser decretada a indisponibilidade dos bens do devedor que, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora – Art. 185-A do CTN.

A previsão da determinação da indisponibilidade dos bens do devedor no curso de execução fiscal foi introduzida no art. 185-A do CTN por intermédio da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que deverá ocorrer na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal.

A indisponibilidade limitar-se-á ao valor total exigível³⁶ e será comunicada, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Por sua vez, os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação da indisponibilidade deverão enviar imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.³⁷

Para Hugo de Brito Machado, tratam-se de dispositivos processuais, que não deviam ter sido inseridos no CTN:

³⁶ § 1º do art. 185-A do CTN.

³⁷ § 2º do art. 185-A do CTN.

Como se vê, as normas albergadas pelo art. 185-A não deveriam ter sido introduzidas no Código Tributário Nacional, porque são normas típicas de Direito Processual. Seu lugar é na Lei de Execuções Fiscais, e não no Código Tributário Nacional.³⁸

Para Sabbag, o art. 185-A trouxe à baila o instituto da “penhora eletrônica”, mas ressalta que

A penhora *on-line* tem serventia apenas quando esgotados todos os outros meios e formas para o encontro de bens. Caso contrário, a medida se mostra incabível, porquanto o bloqueio das contas bancárias, prejudicando o normal funcionamento da empresa, traduzir-se-á em excesso fiscal.³⁹

Por oportuno, segundo informações do Conselho Nacional de Justiça (CNJ),⁴⁰ a indisponibilidade de bens imóveis será mais ágil e segura, em decorrência da criação da Central Nacional de Indisponibilidade de Bens, projeto cujo objetivo é integrar ordens judiciais e administrativas sobre indisponibilidade de bens imóveis e conseqüentemente torná-las mais ágeis e seguras.

A Central de Indisponibilidade funcionará por intermédio de sistema que está sendo desenvolvido por meio de acordo de cooperação técnica firmado entre o CNJ, a Associação dos Registradores Imobiliários de São Paulo (Arisp) e o Instituto de Registro Imobiliário do Brasil (Irib), no qual poderão ser consultadas, pelo Judiciário, notários e registradores de imóveis e Órgãos do Governo, as inalienabilidades de bens imóveis.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 248.

³⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 896.

⁴⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Notícias*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/10599-indisponibilidade-de-bens-imoveis-sera-mais-agil-e-segura>> Acesso em: 9 set 2011.

Por fim, veremos adiante que a introdução do art. 185-A do CTN pela Lei Complementar nº 118, de 2005, acabou por minorar a utilização de outro instrumento que visa a garantia do crédito tributário de forma a assegurar a efetividade da execução judicial da dívida ativa, que é a medida cautelar fiscal, mas precisamente na sua forma incidental à ação de execução fiscal.

2.4 Preferências do crédito tributário – Arts. 186 e 187 do CTN.

Segundo o art. 186 do CTN, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Por sua vez, o art. 187 do CTN dispõe que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

É o que Aliomar Baleeiro chama de *supremacia do executivo fiscal*.⁴¹

Para Hugo de Brito Machado,

Isto significa dizer que a ação de execução do crédito tributário, conhecida como executivo fiscal antes do atual Código de Processo Civil, pode ser proposta e pode prosseguir normalmente, não tendo o seu curso obstaculizado. Essa autonomia da ação de execução fiscal, todavia, diz respeito apenas ao questionamento entre a massa falida, como sujeito passivo da relação tributário, e o sujeito ativo desta. Não implica superposição ao juízo universal da falência, ao que cabe decidir sobre a classificação do crédito tributário na ordem de preferências.⁴²

A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordata, da

⁴¹ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 649.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 244.

liquidação, da insolvência ou do inventário,⁴³ podendo, portanto, a execução fiscal ser ajuizada e tramitar normalmente.

Os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência são considerados extraconcursais,⁴⁴ ou seja, dívidas contraídas ao longo da falência, devendo ser pagos prioritariamente aos créditos sujeitos a concurso de credores.⁴⁵

E também serão pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte,⁴⁶ bem como a quaisquer outros a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.⁴⁷

Além dessas preferências, para diversas situações – extinção das obrigações do falido, concessão de recuperação judicial, prolação de sentença de julgamento de partilha ou adjudicação, aceitação de proposta em concorrência pública ou celebração de contrato com a administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios – será exigida a prova da quitação de todos os tributos devidos.⁴⁸

2.5 Do cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin)

O Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin) está regulado pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e conterà a relação das

⁴³ BRASIL. Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. *Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11 ago. 2011. Art. 5º.

⁴⁴ Art. 188 do CTN.

⁴⁵ BRASIL. Lei Nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. *Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jun. 2011.

⁴⁶ Art. 188 do CTN.

⁴⁷ Art. 190 do CTN.

⁴⁸ Arts. 191 a 193 do CTN.

peças físicas e jurídicas que sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta.⁴⁹

A inclusão no Cadin far-se-á 75 (setenta e cinco) dias após a comunicação ao devedor da existência do débito passível de inscrição no Cadastro,⁵⁰ e só será dado baixa no prazo de 5 (cinco) dias úteis após a comprovação da regularização da situação que ensejou a inclusão.⁵¹

A consulta prévia ao Cadin é obrigatória, aos órgãos e entidades da Administração Pública, para:⁵²

[...]

I - realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;

II - concessão de incentivos fiscais e financeiros;

III - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos.

2.6 Divulgação da lista de devedores no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

A Portaria PGFN nº 642, de 01 de abril de 2009, disciplinou a divulgação, na internet, da relação atualizada mensalmente das pessoas, físicas ou jurídicas, que possuam débitos com a Fazenda Nacional inscritos em dívida ativa da União, na condição de devedor principal, corresponsável e solidário.

⁴⁹ BRASIL. Lei Nº 10.522, de 19 de julho de 2002. *Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11 ago. 2011. Art. 2º, inciso I.

⁵⁰ § 2º do art. 2º da Lei nº 10.522, de 2002.

⁵¹ § 5º do art. 2º da Lei nº 10.522, de 2002.

⁵² Art. 6º da Lei nº 10.522, de 2002.

Não estão relacionados na Lista de Devedores aqueles devedores que tenham crédito com exigibilidade suspensa ou que tenham ação ajuizada com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou seu valor, em que tenha sido efetuada garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei.⁵³

O normativo fundamenta-se no inciso II, do § 3º, do art. 198 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe não ser vedada a divulgação de informações relativas a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Segundo o Diretor de Gestão da Dívida Ativa da PGFN, Paulo Ricardo de Souza Cardoso, como a Receita Federal do Brasil incorporou a Previdência Social, a entidade estendeu a prática da Previdência, que faz a divulgação dos devedores do INSS: “ Pela decisão do Ministério da Fazenda, essa lista passa a englobar, agora, todos os devedores, sejam eles do Imposto de Renda, do Cofins ou de qualquer tributo da Receita”.⁵⁴

2.7 Do arrolamento administrativo de bens e direitos

O arrolamento administrativo de bens e direitos é um procedimento administrativo introduzido no ordenamento jurídico por intermédio da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterada parcialmente pela Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009, que visa identificar e acompanhar o patrimônio do sujeito passivo com vistas a garantir futura execução fiscal.

Segundo o artigo 64 da Lei nº 9.532, de 1997, a autoridade fiscal competente deverá proceder ao arrolamento de bens e direitos sempre que o valor dos créditos

⁵³ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Dívida Ativa da União*. Brasília, 2011. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/informacoes-e-servicos-para-pessoa-fisica/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/informacoes-e-servicos-para-pessoa-fisica/lista-de-devedores/o-que-e> > Acesso em: 14 set 2011.

⁵⁴ ORIGINAL 123 ASSESSORIA DE IMPRENSA. *Assessoria*. São Paulo, 2009- Disponível em: <<http://www.original123.com.br/assessoria/?p=7598>> Acesso em 19/04/2011.

tributários de responsabilidade do sujeito passivo for, cumulativamente, superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais)⁵⁵ e a trinta por cento de seu patrimônio conhecido.

A partir da data da notificação do arrolamento pela autoridade fiscal, mediante entrega do respectivo termo de arrolamento, o proprietário dos bens e direitos arrolados deverá comunicar a transferência, alienação ou oneração de qualquer deles à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o seu domicílio tributário.⁵⁶

Se o sujeito passivo não cumprir tal exigência, autoriza-se procedimento judicial em seu desfavor, que é o requerimento de medida cautelar fiscal, que veremos a seguir.⁵⁷

Vê-se, portanto, que o arrolamento não é propriamente uma constrição dos bens do sujeito passivo, pois este poderá exercer sua propriedade sobre eles como bem entender, devendo, porém, informar à autoridade administrativa eventual oneração, alienação ou transferência.

A autoridade administrativa, por sua vez, estará autorizada a propor a medida cautelar fiscal no caso de verificar o descumprimento da exigência, ou mesmo no caso de cumprimento da exigência, se o sujeito passivo incorrer em outra hipótese de cabimento da medida cautelar.

⁵⁵ Valor alterado pelo Decreto nº 7.573, de 29 de setembro de 2011. Anteriormente o limite era de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

⁵⁶ BRASIL. Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. *Altera a legislação federal e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11 ago. 2011. § 3º, art. 64.

⁵⁷ § 4º, art. 64, Lei nº 9.532, de 1997.

2.8 Da medida cautelar fiscal - Lei nº 8.397/92, com alterações da Lei nº 9.532/97

2.8.1. Origem e objetivos

A origem da instituição da medida cautelar fiscal foi o Projeto de Lei nº 8.397, apresentado em 22 de novembro de 1991, convertido na Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e cuja explicação da ementa era a seguinte:

Assegurando a indisponibilidade de bens do requerido, mediante procedimento instaurado antes ou no curso da execução judicial da dívida ativa de entidade de direito público, garantindo o pagamento ao erário público.⁵⁸

A medida cautelar fiscal veio para ampliar o rol de garantias ao crédito tributário, visando a proteção do crédito das Fazendas Públicas e suas autarquias, podendo ser requerida de forma preparatória ou incidental.

Para Guilherme Cezaroti,⁵⁹ a medida cautelar fiscal tem como objetivo

[...] proteger os interesses das administrações tributárias quando há indícios de que o contribuinte tentará se furtar ao pagamento de crédito tributário definitivamente constituído, o que pode levar a indisponibilidade dos bens do contribuinte, até o limite do crédito tributário. O objetivo aqui é proteger o interesse do ente arrecadador.⁶⁰

Para Aldemário Araujo Castro,

A característica fundamental da medida cautelar fiscal é sua instrumentalidade. Funciona como expediente voltado para garantir a eficácia do processo de execução fiscal resguardando os bens e direitos do

⁵⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Atividade legislativa*. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=200391>> Acesso em: 5 set 2011.

⁵⁹ Advogado em São Paulo, Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP, membro do IPT e da APET.

⁶⁰ CEZAROTI, Guilherme. *A medida cautelar e a nova lei de falências*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 49.

contribuinte que poderão ser utilizados para satisfação do crédito do Poder Público.⁶¹

E ainda sobre os objetivos do procedimento cautelar fiscal, discorre que:

A medida cautelar fiscal, instituída pela Lei nº 8.397, de 06.1.1992, tem por objetivo indisponibilizar os bens do devedor para posterior ou concomitante garantia do processo de execução judicial da Dívida Ativa dos entes públicos.⁶²

Para André Elali e Evandro Zaranza, “A medida cautelar fiscal, antes de ser fiscal, é medida cautelar. [...] importante para o correto entendimento do instituto, que deve ser examinado a partir do seu gênero e do procedimento próprio das medidas cautelares.”⁶³ E continuam:

[...] os procedimentos cautelares prestam-se a garantir o direito da parte. Visam [...] preservar uma situação para garantir a satisfação de um direito. [...] ‘a ação cautelar tem por finalidade assegurar o direito da parte, preservando a situação de fato, para garantir a entrega do bem da vida àquele que, a final vitorioso na causa, seja reconhecido como seu titular.’⁶⁴” Dessa forma, diz-se, com razão, que o provimento cautelar é uma garantia constitucional, uma garantia que não pode ser imposta sobre outras, mas com estas ponderada.⁶⁵

Para Hugo de Brito Machado Segundo, a cautelar fiscal é

[...] processo de natureza cautelar, utilizado pela Fazenda para ver assegurado o adimplemento de crédito tributário lançado, ou a efetividade da execução

⁶¹ CASTRO, Aldemário Araujo. *Medida cautelar fiscal: utilidade e constitucionalidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 21.

⁶² CARDOSO, Lais Vieira. *Medida cautelar fiscal e o Refis*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 115.

⁶³ ELALI, André. *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 23.

ZARANZA, Evandro. *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 23.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brigo. *Cautelar como direito dos contribuintes*. *Jornal Síntese*, n.15, 1998, p.3.

⁶⁵ ELALI, André. *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 23.

ZARANZA, Evandro. *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 23.

desse mesmos crédito, tornando indisponíveis os bens do sujeito passivo, de sorte a que este não possa utilizar de meios sub-reptícios para não adimplir o crédito da Fazenda Pública (pondo seus bens em nome de terceiros, contraindo dívidas fictícias etc.).⁶⁶

Para Ovídio Baptista,⁶⁷ conceitua-se a tutela cautelar como:

A tutela cautelar faz parte do gênero *tutela preventiva* e tem por fim dar proteção jurisdicional ao direito subjetivo ou a outros interesses reconhecidos pela ordem jurídica como legítimos, mas que não se identificam com os denominados direitos subjetivos. Na verdade, a tutela cautelar tem por fim proteger não apenas direitos subjetivos, mas igualmente, e, poderíamos dizer até, preponderantemente, proteger pretensões de direito material, ações e exceções, quando seus respectivos titulares aleguem que tais interesses, reconhecidos e protegidos pelo direito, encontrem-se sob ameaça de um *dano irreparável*.

O grande móvel, portanto, a justificar a tutela cautelar é sem dúvida a *urgência*, ante a qual as formas convencionais de tutela jurisdicional tornem-se insuficiente e inadequadas, impedindo que o Estado cumpra seu dever de proteção do direito por ele próprio criado, dever este que decorre do monopólio da função jurisdicional.

Tem, portanto, a tutela cautelar um nítido sentido *supletivo* da insuficiência do que poderíamos denominar *tutela normativa*.

A emergência de uma situação não prevista e para cuja proteção sejam insuficientes os instrumentos processuais criados pela lei põe o Estado diante da seguinte alternativa: a) despreza a exigência de uma proteção imediata, capaz de responder adequadamente à situação de urgência, preferindo seguir os procedimentos legalmente estabelecidos; b) ao contrário, dá prioridade ao interesse de proteger desde logo o provável direito exposto a um dano iminente, adotando alguma medida que lhe dê segurança, sem que o direito por tal modo tutelado seja reconhecido como realmente existente pelo julgador, resultado este somente alcançável em demanda satisfativa que venha a ser ajuizada simultaneamente ou em momento subsequente.

[...]

Vê-se, portanto, que a medida cautelar visa garantir a cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública, indisponibilizando uma quantia de bens do sujeito passivo, suficientes para a satisfação da execução do crédito tributário.

⁶⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 289.

⁶⁷ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil: processo cautelar (tutela de urgência)*, volume 3. Ed. 3. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 17.

2.8.2 Momentos de sua propositura

O art. 1º da Lei nº 8.397, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, dispõe que a medida cautelar fiscal poderá ser proposta após a constituição do crédito tributário (**caput**), havendo a possibilidade de, em determinadas situações, ser requerida antes mesmo da finalização dessa constituição (parágrafo único):

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

No âmbito federal, por exemplo, após o sujeito passivo ser cientificado do auto de infração ou da notificação de lançamento, modalidades de formalização do crédito tributário e aplicação de penalidade isolada,⁶⁸ contra ele já poderá ser ajuizada a medida cautelar fiscal (forma preparatória) com vistas à indisponibilização de seus bens até o valor da exação, em ocorrendo uma de suas hipóteses de cabimento. A ação poderá ser movida também após o ajuizamento da execução fiscal (forma incidental).

E no caso de ocorrência de uma das situações previstas no parágrafo único do art. 1º da Lei 8.397/92, é possível o ajuizamento da medida assecuratória durante o procedimento de fiscalização, ou seja, antes mesmo dessa constituição do crédito tributário, quando ainda o está apurando:

Art. 2º [...]

⁶⁸ BRASIL. Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972. *Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências..* Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 ago. 2011. Art. 9º.

V – [...]

a) [...]

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; (redação dada pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97).

[...]

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; (redação dada pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97).

[...]

Essa permissão para proposição da medida cautelar antes mesmo de constituir o crédito tributário é situação excepcional, mas necessária, pois é comum que os sujeitos passivos, durante o procedimento de fiscalização, cômicos do lançamento iminente, começam a transferir seus ativos de forma a evitar que sejam alcançados quando da execução fiscal.

Portanto, da análise do art. 1º da Lei nº 8.397, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, quanto ao momento da propositura da medida cautelar fiscal temos as seguintes possibilidades:

- a) **após a realização do lançamento** e a conseqüente constituição do crédito tributário, **antes ou durante a execução judicial** da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias;
- b) **durante o procedimento de fiscalização**, no caso da autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo tenta se desfazer de seu patrimônio com vistas a frustrar a cobrança do crédito tributário sob sua responsabilidade, quando põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros, ou aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

Cabe lembrar que uma situação que exige do sujeito passivo a comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente quando exigível em virtude de lei é o que vimos quando da análise do arrolamento administrativo de bens e direitos, pois a partir da data da notificação do arrolamento pela autoridade fiscal, mediante entrega do respectivo termo de arrolamento, o proprietário dos bens e direitos arrolados deverá comunicar a transferência, alienação ou oneração de qualquer deles à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o seu domicílio tributário.⁶⁹ E o não cumprimento dessa exigência, autoriza a propositura da medida cautelar fiscal.

2.8.3 Hipóteses de Cabimento

Em relação ao cabimento, são muitas as hipóteses que ensejam o requerimento da medida cautelar fiscal em desfavor do sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 8.397/92:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

Caput com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10-12-1997.

I – sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II – tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III – caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV – contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros;

Incisos III a V com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10-12-1997.

VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

c Arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532, de 10-12-1997, que altera a legislação tributária federal.

VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de Lei;

VIII – tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX – pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

c Incisos VI a IX acrescidos pela Lei nº 9.532, de 10-12-1997.

⁶⁹ § 3º, art. 64, da Lei nº 9.532, de 1997.

Percebe-se, pela leitura dessas hipóteses de cabimento da medida cautelar fiscal, que são situações que, em princípio, indicam uma possibilidade de frustração da Fazenda Pública no momento de cobrar os seus créditos, por conta de atos fraudulentos do sujeito passivo.

E da leitura do último inciso (inciso IX), percebe-se que o rol é exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*), tendo a Fazenda Pública, portanto, possibilidade de manejar a medida cautelar sempre que se deparar ameaçada em relação à cobrança de seu crédito, por conta do desfazimento de patrimônio pelo sujeito passivo.

Informa-se que, no âmbito administrativo federal, identificada alguma das hipóteses de cabimento da medida cautelar fiscal, o titular da unidade da Receita Federal do Brasil (RFB) do domicílio tributário do sujeito passivo encaminhará representação para sua propositura (da medida cautelar fiscal) à unidade correspondente da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.171, de 07 de julho de 2011.

2.8.4 Requisitos para sua interposição e concessão

Viu-se que a Fazenda Pública poderá propor a medida cautelar fiscal, em regra, logo após a realização do lançamento, quando se terá, portanto, um documento (prova literal) da constituição do crédito tributário.

Para tal interposição, necessário também que se identifique comportamento do sujeito passivo tipificado em uma das hipóteses de incidência que ensejam seu ajuizamento, e se tenha prova documental desta incidência.

É o que exige a Lei nº 8.397, de 1992, ao elencar os requisitos que são essenciais para a concessão da medida cautelar fiscal:

Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

- I - prova literal da **constituição do crédito fiscal**; (negritou-se)
- II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

Necessária, portanto, a prova da constituição do crédito pela Fazenda Pública e de que o contribuinte agiu de forma fraudulenta, incidindo em uma das hipóteses de cabimento que ensejam a interposição da medida acautelatória.

Relembra-se que, se o sujeito passivo incidir em determinadas hipóteses de incidência, será desnecessária a prova literal da constituição do crédito fiscal,⁷⁰ haja vista a medida cautelar ser necessária durante o procedimento de fiscalização, antes mesmo da constituição do crédito tributário.

Sobre a necessidade desses requisitos para a concessão da medida cautelar, cola-se o julgado abaixo:

Cautelar fiscal - Para a concessão da medida, é indispensável a prova da Constituição do crédito fiscal, e demonstração documental de ato tendente a frustrar a execução judicial da dívida ativa. No caso, presentes esses requisitos. Mantém-se a decisão atacada. Apelo improvido.⁷¹

Vê-se que, para o deferimento da medida cautelar fiscal, assim como as cautelares em geral, é necessária a presença do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*.

Para Luiz Roberto Wambier, Eduardo Talamini e Flávio Renato Correia de

⁷⁰ BRASIL. Lei Nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. *Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jul. 2010. Parágrafo único, art. 1º.

⁷¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 599478674 Relator: Desembargador Marco Aurélio Heinz. Julgado em 22.9.1999.

Almeida, a medida cautelar fiscal, por ser medida assecuratória da eficácia de provimento jurisdicional posterior ou de execução, devem ser deferidas quando presentes estes requisitos:

Medida cautelar é termo genérico e abrange todo e qualquer meio de proteção à eficácia de provimento jurisdicional posterior ou de execução. Abrange, portanto, as ações cautelares. Açambarca, também, as medidas liminares proferidas em ação cautelar. E mais: diz também respeito a tantas quantas liminares houver, em outros procedimentos, fora do CPC ou mesmo dentro dele, que tenham como pressuposto o *periculum* e, correlatamente, como finalidade, a de evitar a ineficácia do processo principal (e mesmo de outro em que esta liminar esteja inserida).

De um modo geral, as medidas cautelares devem ser deferidas quando presentes as características previstas na legislação instrumental, ou seja. os requisitos denominados [...] de *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, o que se rotulou na doutrina de ‘fumaça do bom direito’ e ‘perigo da demora’.⁷²

Acerca da presença do *fumus boni iuris* e *periculum in mora* para a concessão da medida cautelar, Arruda Alvim discorre,

No processo cautelar,⁷³ pela criação do *periculum in mora*, o juiz objetivará, com a concessão da cautela, à luz da constatação do *fumus boni iuris* (que deve ter ou virá a ter o seu referencial retratado no processo principal, e, se antecedente à cautelar, deve dela mesma constar), reequilibrar a situação das partes, eis que o requerido tê-la-á injustificadamente desequilibrado, com uma conduta criadora do *periculum in mora*.⁷⁴

⁷² *Curso avançado de Processo Civil 3: processo cautelar e procedimentos especiais*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.29 *apud* ELALI, André . Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 24.

ZARANZA, Evandro. Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 24.

⁷³ “Utilizamo-nos do conceito de processo cautelar *stricto sensu*, tal como está no texto, com o sentido de correção de uma situação de fato geralmente desequilibrada por comportamento da parte contrária e, em cuja sede, as medidas cautelares são as típicas (e, geralmente, as nominadas), constituindo-se em autêntico instrumento com vistas a garantir objetivamente uma situação tal, em virtude do que a sentença final possa utilmente produzir seus efeitos.” In: ALVIM, Arruda, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 2: processo de conhecimento. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.p. 357/ 359.

⁷⁴ ALVIM, Arruda, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 2: processo de conhecimento. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.p. 357/ 359.

Acerca dos pressupostos básicos da cautelar fiscal, Hugo de Brito Machado

Segundo dispõe que:

[...] residem na existência de uma situação de perigo à efetividade de uma prestação jurisdicional, e na possibilidade de essa prestação vir a ocorrer em favor de quem a requer. É o que a doutrina processualista costuma chamar de perigo da demora, e de aparência do direito, respectivamente.[...]

No que pertine à cautelar fiscal, seus pressupostos não diferem muito dos acima resumidamente explicados. A Fazenda Pública há de possuir em seu favor um crédito regularmente constituído em processo administrativo (aparência do direito), e esse crédito deve estar com seu adimplemento ameaçado por atos do sujeito passivo que revelem seu propósito de furtar-se fraudulentamente do respectivo pagamento (perigo da demora).⁷⁵

Portanto, presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, é possível o deferimento da medida cautelar fiscal, pois não se pode aguardar que o sujeito passivo tenha êxito na prática de seus atos tendentes a frustrar os interesses públicos, ainda que, em algumas situações, não se tenham os documentos definitivos que comprovem o direito do fisco.

2.8.5 Dos procedimentos e efeitos

Uma vez presentes os requisitos que ensejam a propositura da medida cautelar fiscal, a Fazenda Pública poderá requerê-la judicialmente, com vistas a assegurar a cobrança do crédito tributário que se vê ameaçada.

E a decretação da medida cautelar fiscal produzirá, imediatamente, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação,⁷⁶ devendo ser comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à

⁷⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 289/290.

⁷⁶ Art. 4º da Lei nº 8.397/92.

Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.⁷⁷

Cabe aqui uma comparação da medida cautelar fiscal com o arrolamento de bens e direitos. Este (o arrolamento) é procedimento administrativo que visa o acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo, e não gera a indisponibilidade dos bens arrolados; aquele (a medida cautelar) é procedimento judicial (que não depende da existência de arrolamento prévio) e gera a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo. Então, dependendo das atitudes do sujeito passivo no sentido de se desfazer desse patrimônio arrolado, caberá a análise de ocorrência de hipótese de proposição de medida cautelar fiscal, com a finalidade de indisponibilizar o patrimônio ora em desfazimento.

Ressalta-se que a medida cautelar não se presta a tomar os bens do sujeito passivo, mas, devido à morosidade na cobrança do tributo geralmente por força de questionamentos contra o próprio lançamento tributário, busca gerar a decretação da indisponibilidade desses bens até que se decida pelo cabimento ou não desse lançamento, de forma a garantir que o contribuinte não irá se desfazer de seus bens de forma a frustrar o ente público no processo de execução. Não se coloca em risco, portanto, o patrimônio do sujeito passivo, e sim o mantém em seu poder até serem finalizadas as discussões acerca do lançamento tributário, quando daí em diante o crédito poderá ser exigido pela Fazenda Pública.

Sobre os efeitos do provimento que concede a medida cautelar fiscal, Hugo de Brito Machado Segundo escreve:

⁷⁷ Art. 4º, §3º da Lei nº 8.397, de 1992.

O efeito do provimento jurisdicional que defere uma medida cautelar fiscal, em suma, é o de tornar *indisponíveis* os bens do sujeito contra o qual se requereu a medida. Trata-se, enfim, de uma forma de garantir o adimplemento do crédito a ser posteriormente objeto de execução fiscal.⁷⁸

Sobre a possibilidade de o devedor poder usar e fruir do bem indisponibilizado, Leonardo José Carneiro da Cunha⁷⁹ comenta:

A indisponibilidade não impede que o devedor possa usar e fruir do bem, podendo, até mesmo, oferecê-lo em garantia de outras dívidas. O que ele não pode é alienar o bem, pois, estando indisponível, não terá eficácia, para a execução fiscal, sua alienação. A indisponibilidade não constitui medida satisfativa da execução, servindo como meio de garantir a penhora de bens, ostentando natureza cautelar.

Para Aldemário Araújo Castro,

Em geral, a indisponibilidade de bens e direitos consiste na proibição do proprietário de bem ou direito aliená-lo ou onerá-lo. Subsistem, no entanto, para o proprietário, a utilização ou posse do bem ou direito e a percepção dos frutos dele advindos. Normalmente, a indisponibilidade de bens e direitos funciona como medida cautelar voltada para a eficácia de atos futuros de constrição patrimonial.⁸⁰

A medida cautelar fiscal é um procedimento judicial acessório a um processo de execução, pois limita-se a buscar sua decretação face a comportamentos do sujeito passivo que ensejam risco da não satisfação do crédito tributário, quando exigível.

E importante a previsão legal de que a indisponibilidade, no caso de devedor pessoa jurídica, poderá ser estendida sobre os bens do acionista controlador e aos dos que, em razão do contrato social ou estatuto, tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas

⁷⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 291.

⁷⁹ Apud PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10.ed.rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p.1198.

⁸⁰ Apud CARDOSO, Lais Vieira. *Medida cautelar fiscal e o Refis*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 120.

obrigações tributárias ao tempo: a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício; b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.⁸¹

E a lei prevê, ainda, a possibilidade de a indisponibilidade patrimonial ser estendida a bens já alienados pela pessoa jurídica ou dos que estejam ou tenham estado na função de administrador, no caso dessas alienações serem capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.⁸² Trata-se de previsão tendente a recompor o patrimônio dilapidado, até que se tenham garantias em montante suficiente para a satisfação da execução fiscal.

Não foi estabelecido, todavia, o prazo em que a decisão judicial poderá retroagir e considerar as alienações/ transferências ineficazes.

Em medida cautelar fiscal proposta na cidade de Florianópolis, após já ter sido considerada irregular a dissolução de sociedade,⁸³ o juiz, em decisão liminar deferiu sua concessão sobre os bens do patrimônio dos requeridos, inclusive os alienados a partir da data da emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal.⁸⁴

No caso de a medida cautelar fiscal ter sido concedida em procedimento preparatório, a Fazenda Pública terá um prazo de 60 (sessenta) dias para propor a execução

⁸¹ Art. 4º, §1º da Lei nº 8.397, de 1992.

⁸² Art. 4º, §2º da Lei nº 8.397, de 1992.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 868472 RS 2006/0153937-2 Relator: Ministro Castro Meira. Diário de Justiça da União, Brasília, 12.dez. 2006. p. 270.

⁸⁴ Segundo Art. 2º da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 3.014, de 29 de junho de 2011, “Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de: I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;[...]”, e, segundo art. 3º, entende-se por procedimento fiscal de fiscalização, “as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais”

judicial da Dívida Ativa,⁸⁵ contados da data em que a exigência (crédito tributário ou não tributário) se tornar irrecorrível na esfera administrativa, sob pena de cessar sua eficácia,⁸⁶ que é conservada (a eficácia) dentro desse prazo e mesmo durante a pendência do processo de execução judicial.⁸⁷

Essa eficácia da medida cautelar fiscal também será conservada, salvo decisão em contrário, durante o período de suspensão do crédito exigido.⁸⁸

2.8.6 Resumo das características da medida cautelar fiscal e das medidas cautelares em geral

Em suma, a medida cautelar fiscal, assim como as medidas cautelares em geral previstas nos artigos 796 e 889 do Código de Processo Civil (CPC), possui as seguintes características:

- a) procedimento judicial acessório a um processo principal, no caso, o processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública – arts. 11 e 14 da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 796 do CPC;
- b) urgência na concessão, em razão de fundado receio de dano iminente que possa causar lesão grave e de difícil reparação, prejudicando a ação principal, que pode tornar-se improfícua – (*periculum in mora*) – parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 798 do CPC;
- c) comprovação fática da ocorrência de hipótese que autoriza a interposição do procedimento cautelar – parágrafo único do art. 1º e arts. 2º e 3º da Lei nº 8.397, de 1992 / arts. 813 e 814 do CPC;

⁸⁵ Art. 11 da Lei nº 8.397, de 1992.

⁸⁶ Art. 13, I, da Lei nº 8.397, de 1992.

⁸⁷ Art. 12, da Lei nº 8.397, de 1992.

⁸⁸ Parágrafo único do art. 12 da Lei nº 8.397, de 1992.

- d) possibilidade de ser ajuizada na forma preparatória (antes do ajuizamento da ação principal) ou na forma incidental (no curso da ação principal) – parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 796 do CPC;
- e) plausibilidade do pedido, em face da aparência do bom direito (*fumus boni iuris*);
- f) possibilidade de ser concedida liminarmente a medida cautelar, sem a oitiva da parte contrária (*inaudita altera pars*) – Art. 7º da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 804 do CPC;
- g) possibilidade de revogação ou modificação a qualquer tempo, ou seja, provisoriedade da medida – arts. 12 e 16 da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 807 do CPC;
- h) o indeferimento da medida não obsta a proposição da ação principal, nem influi no julgamento desta – art. 15 da Lei nº 8.397, de 1992 / art. 810 do CPC.

2.8.7 Críticas à medida cautelar fiscal

Há quem seja contrário ao próprio instituto medida cautelar fiscal, com base no argumento de redução ao direito de defesa do contribuinte, no sentido de que se violam princípios constitucionais: “É a ação cautelar fiscal instrumento de redução do direito de defesa. Constituiu-se, de rigor, no primeiro golpe à ampla defesa.”⁸⁹

Esse questionamento foi abordado por Vittorio Cassone e Maria Eugênia Teixeira Cassone, apud José Augusto Delgado:

⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da S. *Penhora on line*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 61.

O instituto em objeto tem recebido críticas da doutrina, por não proporcionar a plenitude do contraditório e da ampla defesa. É preciso, contudo, refletir sobre as dificuldades que, muitas vezes, envolvem a cobrança de créditos tributários, mormente em relação aos sujeitos passivos que procuram, de toda forma, esquivar-se do pagamento, o que, em face da demora na solução definitiva dos processos administrativos e/ou judiciais, faz com que, nem sempre, ao final, a Fazenda Pública consiga cobrar seu crédito.⁹⁰

Críticas à lei que instituiu a medida cautelar fiscal também por parte do Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Milton Flaks, citado também por José Augusto Delgado:

Em suma, diante do exposto, a Medida Cautelar Fiscal, recebida em certos círculos fazendários como uma verdadeira panacéia, capaz de remediar todos os males, em nada ou muito pouco aproveita à Fazenda Pública. É duvidoso, inclusive, que surta sequer efeitos psicológicos. Se serve, apenas, para dilatar em favor do Fisco o prazo de eficácia do arresto, este resultado seria igualmente atingido mediante simples acréscimo do capítulo do próprio CPC, sem necessidade de uma lei mal concebida e tecnicamente defeituosa.⁹¹

Diante de tudo o exposto, percebe-se o tratamento diferenciado despendido ao crédito tributário, já que fonte de recursos do Estado necessária para a consecução de seus objetivos.

Entretanto, apesar dessas garantias, privilégios e medidas protetivas conferidas aos créditos tributários, especialmente a medida cautelar fiscal, observam-se questionamentos por parte dos sujeitos passivos quando de sua utilização, mais precisamente no que se refere à exigência da constituição do crédito tributário para fins de sua interposição, que é o que passaremos a analisar.

⁹⁰ *Apud* DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 75.

⁹¹ *Apud* DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 76.

3 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA FINS DE INTERPOSIÇÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Como visto no capítulo anterior, várias são as garantias e privilégios dispensados ao crédito tributário, além de medidas que assegurem a sua cobrança, como a medida cautelar fiscal, que visa a resguardar bens suficientes para que a ação de execução fiscal não seja improfícua.

A questão a ser analisada consiste no que seja “constituição do crédito”, para fins de ajuizamento de medida cautelar fiscal, conforme previsto no art. 1º da Lei nº 8.397, de 1992, e requisito essencial para sua concessão, conforme art. 3º, inciso I, do mesmo normativo: se seria a constituição definitiva, como decisão irrecorrível da esfera administrativa, ou seria o simples lançamento.

A redação da Lei permitiu que fossem levantadas dúvidas e questionamentos, pelos contribuintes, acerca desse requisito essencial para interposição da medida cautelar: *a constituição do crédito tributário*.

Afinal, quando deve ser considerado constituído o crédito tributário? O que seria prova literal da constituição do crédito fiscal?

Em face desta falta de clareza da Lei, os sujeitos passivos utilizam-se de tese favorável aos seus interesses, de forma a não se submeter aos seus regramentos.

Defendem que caso estejam questionando administrativamente o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, há de se aguardar a decisão final do contencioso administrativo, quando aí o crédito estaria constituído e se poderia interpor a

medida cautelar fiscal para garantir a satisfação do crédito tributário na fase de execução fiscal.

Entretanto, em muitas situações se percebe que, durante o prazo em que estão discutindo administrativamente o crédito a eles imputado, movimentam o seu patrimônio de forma a evitar, futuramente, uma utilização deste para garantir dívidas de sua responsabilidade.

Passa-se, portanto, a avaliar a questão.

3.1 Informações acerca do esvaziamento patrimonial por parte dos sujeitos passivos devedores

O entendimento de que se deve aguardar decisão definitiva de eventual recurso interposto não pode prosperar.

A Administração Tributária encontra dificuldades para recuperar os valores devidos pelo sujeito passivo inadimplente.

É necessário utilizar e dar efetividade aos instrumentos conferidos à Administração Tributária para resguardar seus direitos, pois, na maioria das vezes, ao se promover a cobrança do débito fiscal, não se encontra mais patrimônio em nome do sujeito passivo.

Vejamos alguns números extraídos da Nota PGFN/CGD nº 586/2010, da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,⁹² que permitem a percepção da utilização do esvaziamento do patrimônio pelos sujeitos passivos durante a pendência de julgamento de seus recursos administrativos que questionam o crédito constituído pelo lançamento, de forma a frustrar a cobrança dos créditos tributários na futura ação de execução fiscal.

No primeiro trimestre de 2010, o valor do estoque da Dívida Ativa da União era de R\$ **879.232.169.765,97** (oitocentos e setenta e nove bilhões, duzentos e trinta e dois milhões, cento e sessenta e nove mil, setecentos e sessenta e cinco reais e noventa e sete centavos).

Para chegar a esse montante, somaram-se os créditos tributários previdenciários e não previdenciários relativos a 1.949.433 devedores do SIDA⁹³ e 280.663 do PLENUS⁹⁴, sendo que, pelo menos⁹⁵ 70,12% do estoque total, ou seja, R\$ **617.306.395.946,22** (seiscentos e dezessete bilhões, trezentos e seis milhões, trezentos e noventa e cinco mil, novecentos e quarenta e seis reais e vinte e dois centavos), estão concentrados em 0,55% da quantidade de devedores, ou seja, 10.941 sujeitos passivos.

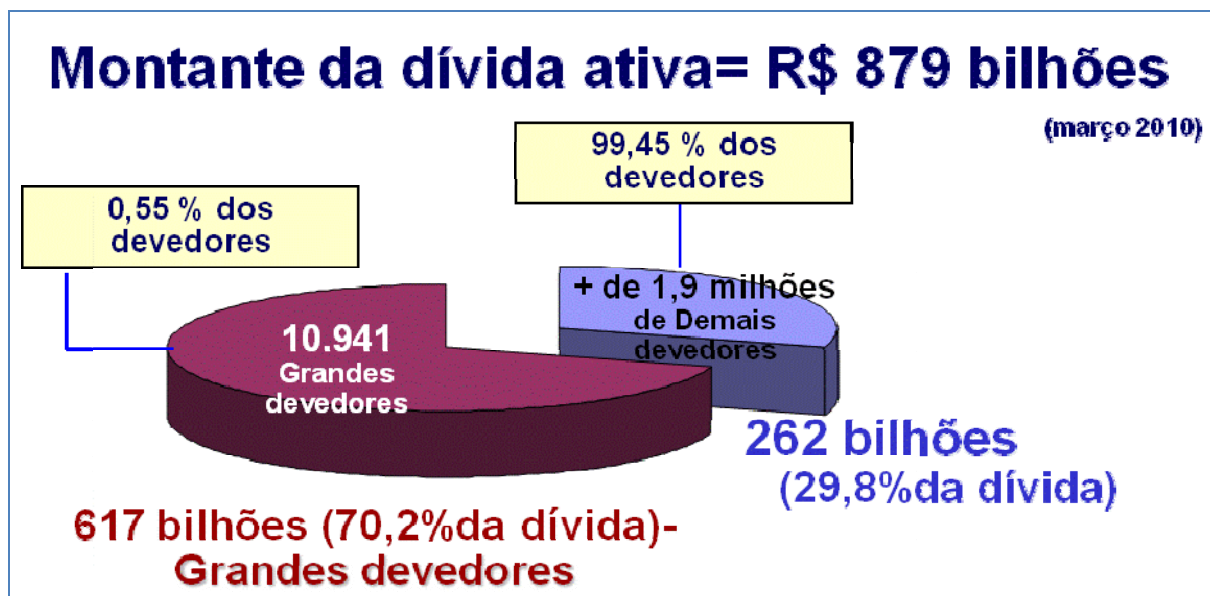
Informa-se que esses 10.941 sujeitos passivos, que são responsáveis por aproximadamente 70% da dívida ativa, são os considerados ‘grandes devedores’, assim entendidos os que possuem dívidas acima de 10 milhões de reais.

⁹² Nota da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional/ Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União/ Coordenação-Geral dos Grandes Devedores nº 586, de 28 de maio de 2010.

⁹³ Sistema de Inscrições da Dívida Ativa da União.

⁹⁴ Sistema das Inscrições que eram do INSS e passaram a União.

⁹⁵ O gerenciamento de Grandes Devedores atualmente é realizado a partir de quatro sistemas: a) um responsável pelas dívidas da União; b) um sistema para dívidas que eram do INSS; c) um sistema para consulta das dívidas do FGTS; e, d) um sistema para controle das dívidas do FNDE. A multiplicidade de sistemas pode fazer com que um devedor tenha débitos consolidados em valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), contudo, a desintegração das informações não permite que ela seja colocado em acompanhamento especial.



Fonte: Nota CGD/PGFN nº 586/2010

Com base em informações solicitadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB acerca da receita bruta desses grandes devedores no ano-calendário de 2007, a PGFN constatou algo preocupante: dos 10.941 sujeitos passivos considerados ‘grandes devedores’, só 4.044 declararam faturamento maior do que zero, sendo que destes, apenas 2.694 apresentaram faturamento acima de R\$ 10 milhões de reais, que é o parâmetro para identificá-lo como grande devedor.

Constatou-se que as 8.247 empresas cujo faturamento no ano de 2007 não atingiu o montante de R\$ 10 milhões de reais por empresa representam 65% do estoque da dívida dos grandes devedores, o que atinge o montante de R\$ **399.186.196.294,53** (trezentos e noventa e nove bilhões cento e oitenta e seis milhões cento e noventa e seis mil duzentos e noventa e quatro reais e cinquenta e três centavos). Ou seja, 65% (sessenta e cinco por cento) do estoque de Grandes Devedores se refere a empresas cuja possibilidade de adimplemento é relativamente baixa, haja vista seu faturamento anual ser inferior a sua dívida, mesmo que considerados apenas os valores inscritos em Dívida Ativa da União, desconsiderando-se as

dívidas privadas .

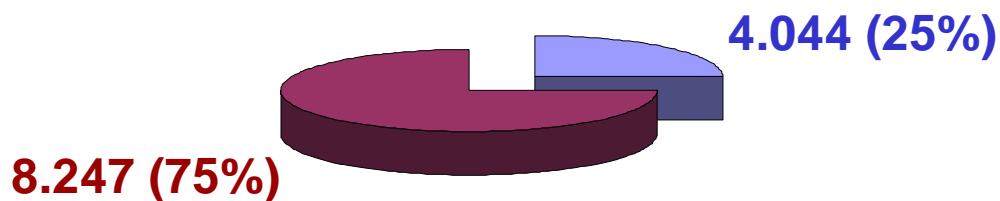
10.941 Grandes Devedores:

75% (8.247) com faturamento < 10 milhões
(AC 2007)

✓ **65% da dívida dos grandes devedores;**

✓ **63% (6.897) faturamento = zero.**

➤ **Esvaziamento patrimonial**



Fonte: Nota CGD/PGFN no 586/2010

E ressaltou-se que 6.897 empresas apresentaram faturamento zero já em 2007, ou seja, 63% (sessenta e três por cento) dos devedores não tiveram nenhum faturamento em 2007, deixando clara, mais uma vez, a baixa perspectiva de recuperação desses créditos.

Em suma, a situação dos 10.941 Grandes Devedores analisada pela PGFN encontra-se resumida no quadro a seguir:

Faturamento	Quantidade de Empresas	% do Total
Zero	6.897	63%
Entre 0 e 10 milhões	1.395	13%
Acima de 10 milhões	2.649	24%
TOTAL	10.941	100%

Destacou-se, ainda, que no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, estima-se que, em média, a fase administrativa dura 04 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída.⁹⁶

Quanto à necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de cobrança, a retrocitada Nota CGD/PGFN colacionou trecho do texto Capacidade da Administração Tributária. Aceitação Social do Imposto, Desenho Normativo, referindo-se à equidade como um dos fatores fundamentais na aceitação do tributo, cuja carga deve ser distribuída equitativamente na proporção da capacidade contributiva de cada cidadão, de forma que percebam que o sistema tributário foi forjado de maneira a promover justiça fiscal, ou seja, de haver a necessidade de convencimento dos cidadãos de que todos os obrigados irão pagar os valores devidos, razão pela qual a aceitação social liga-se com a “ampliação da capacidade da Administração tributária, pois, para que os contribuintes concordem em recolher seus tributos é necessário que tenham a percepção de que não estão sobrecarregados pela sonegação do restante da sociedade”:

Na decisão de cumprir voluntariamente com as obrigações tributárias não só influi a consideração de que se trate de um tributo justo, como também a consciência de que os outros contribuintes pagam o tributo que devem.

O cumprimento voluntário é uma variável que se auto-reforça, de comportamento exponencial – em ambas as direções, infelizmente – e, portanto, quanto maior seja o número de quem cumpre com suas obrigações, maior serão os que decidam cumprir. Ainda que, no fundo, saiba-se que um tributo é justo, dificilmente cumprimos voluntariamente com nossas obrigações se vemos que grande parte dos cidadãos não o faz, e assim, o que estava justamente concebido se converterá, de fato, em causa de discriminação.

Percebe-se, portanto, a importância que as medidas cautelares têm nesse contexto.

⁹⁶ Dados retirados do Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil, editado pela Secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça em Agosto de 2007.

3.2 Da importância das medidas cautelares.

As medidas cautelares possuem e vêm assumindo papel relevante nos ordenamentos jurídicos, face à moralidade do contencioso e com o objetivo de garantir a eficácia jurisdicional.

Em relação à utilização de medidas cautelares em ordenamentos estrangeiros, trechos da obra de Arruda Alvim:⁹⁷

É vasta a literatura contemporânea, revelando a universalidade do tema, no que diz respeito à sensação, senão, mesmo, à clara percepção de descompasso existente entre as sociedades civis e os seus aparatos estatais. O que varia é a extensão real do problema, a que é geralmente correlato ao grau de insatisfação. V. a respeito Muro Cappelletti e Bryant Garth, *Access to Justice, A World Survey*, (Acesso à Justiça – Uma Visão Mundial), com inúmeras publicações em diversos países, que é o relatório geral sobre o assunto, elaborado à luz das múltiplas informações dos relatores nacionais; ainda, veja-se *Access to Justice and the Welfare State* (Acesso à Justiça e o Estado de Bem Estar), editado por Mauro Cappelletti, com a assistência de John Weiner e Mônica Seccombe, 1981, com diversas publicações; [...] Na América Latina é digno de leitura o trabalho de Morello, Berinzonce, Hitters e Nogueira, *La Justicia entre dos Epocas*, La Plata, 1983, *passim*, mas, especialmente, o trabalho de Augusto Mario Morello, capítulo II, *Las Nuevas Exigencias de Tutela (Experiencias y alternativas para repensar la politica procesal y asegurar la eficacia del servicio)*. [...]

Por modelo tradicional entende-se o processo ordinário (principalmente o com audiência). A insuficiência deste modelo pode-se dizer universalmente reconhecida e proclamada: v. Fritz Baur, *A Tutela Jurídica mediante Medidas Cautelares* [...] em que diz que o âmbito das cautelares ‘amplia-se constantemente’, abrangendo todos os segmentos da atividade humana e todos os valores e todas as atividades que dizem respeito ao homem; diz mais que, na Alemanha, então Ocidental (já no ano de 1967), ‘a proporção entre processos ordinários e causas que têm por objeto o arresto e medida cautelar já é de 3 por 1’. [...]

A mesma situação é proclamada, por todos, ainda que com discursos diferentes. V. a) Giuseppe Tarzia, *I Procedimenti Cautelari*, Milão, 1ª ed., 1990, trabalho intitulado *La Tutela Cautelare* [...]; c) destaca-se a obra de Marco Sica, *Effettività della Tutela Giurisdizionale e provvedimenti d’urgenza – nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milão, 1991, em que faz coro uniforme com outros juristas ao dizer que a duração exasperante conduziu a uma verdadeira crise na justiça (Introdução, n.1, p. 1), e, que, por isso mesmo, as medidas cautelares constituem-se num corretivo de tal anomalia e operam com vistas a uma recomposição do sistema, pois que, só assim, ter-se-á uma ‘efetiva proteção jurisdicional’, o

⁹⁷ ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 2, 9ª ed, 2005, Revista dos Tribunais, p. 335 a 337.

que diz com o princípio da efetividade da tutela jurisdicional; [...] No direito norte-americano, a *injunction* é editada, geralmente por corte de equidade, objetivando estabelecer uma conduta para os litigantes ou quase-litigantes (os que virão a ser partes, no processo principal), para vedar ou permitir fazer alguma coisa. Na Inglaterra não é, na praxe, conteúdo de um *writ*, senão que decorre da ordem da Corte. [...]

A utilização, no direito norte-americano, é imensa e variadíssima, servindo para:...2) bloquear transferência de título de domínio;...4) obstar que a parte transfira mercadorias, com objetivo de fraude;...8) para obstar que uma companhia, em liquidação voluntária, distribua seus bens sem resguardo de suas responsabilidades com terceiros (v. *Bouvier's Law Dictionary and Concise Encyclopedia...*). Necessário é, como pressuposto ao menos, a possibilidade de dano; é, ordinariamente, preventiva e não apta à correção de lesão já definitivamente consumada (v. *Bouvier's Law Dictionary...*, cit., p.1.577).

Quanto à sua utilização no Brasil, as Fazendas Públicas a possuem como instrumento para assegurar a futura execução fiscal. Argumentos utilizados de forma a conseguir obstar seu deferimento não devem prosperar. Principalmente quando não se encontra respaldo na lei. É possível a interposição da medida cautelar fiscal após o lançamento tributário. E em algumas situações, antes mesmo desse lançamento, face a comportamentos fraudulentos do sujeito passivo.

Para Cláudio Carneiro,

A cautelar fiscal, como ação cautelar que é, pode ser ajuizada contra o contribuinte ou o responsável tributário, podendo ser proposta ante ou depois da inscrição em dívida ativa. Essa medida se torna preparatória de uma ação principal, cujo objetivo é o de promover o arresto ou sequestro de bens do devedor que tenta aliená-los para frustrar a execução fiscal, e possivelmente impedir a penhora de um bem. [...]

A cautelar, em síntese, tem natureza assecuratória, pois garante que a execução fiscal não seja frustrada.⁹⁸

Há que se considerar, ainda, a supremacia do interesse público sobre o privado, e a necessidade da obtenção de recursos pelo Estado para fazer face às suas despesas

⁹⁸ CARNEIRO, Cláudio. *Processo tributário: administrativo e fiscal*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2011. p.197/198.

e à promoção do bem estar social.

O Estado tem o dever de exigir os tributos, inclusive de forma coercitiva, quando necessário, de forma a garantir, também, a isonomia entre os contribuintes, tomando as medidas necessárias para garantir a cobrança daquele que não quer cumprir sua obrigação, colocando-o, assim, em igualdade em relação aos que pagam seus tributos tempestivamente, e evitando a prática de concorrência desleal por parte dos que se furtam a pagar seus débitos, praticando preços mais baixos em decorrência do descumprimento de suas obrigações tributárias.

3.3 O crédito tributário para fins de concessão da medida cautelar fiscal

Viu-se que a medida cautelar fiscal foi instituída pela lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e veio para ampliar o rol de garantias ao crédito tributário. Quis o legislador ampliar a proteção aos créditos das Fazendas Públicas e suas autarquias.

O procedimento cautelar poderá ser instaurado em situações previstas em lei⁹⁹ e que indicam comportamento suspeito do sujeito passivo no que se refere a impedir a satisfação do crédito tributário de sua responsabilidade.

O cerne da questão é esclarecer o disposto, de forma não tão clara, pelo *caput* do art. 1º da Lei nº 8.397/92, no que se refere ao que seja “crédito tributário” para fins de interposição do procedimento cautelar.

Nesse artigo 1º, prevê-se a possibilidade de instauração da medida cautelar **após a constituição do crédito:**

⁹⁹ Art. 2º da lei nº 8.397, de 1992.

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Por sua vez, conforme art. 3º da Lei nº 8.397, de 1992, para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial a **prova literal da constituição do crédito fiscal**:

Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal;

II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

Vê-se, da literalidade dos arts. 1º e 3º da Lei, que o requisito para a concessão da medida cautelar fiscal é a constituição do crédito tributário.

E o que constitui o crédito tributário é o lançamento. Uma vez realizado, repisa-se, o **crédito tributário estará constituído**. Se o sujeito passivo não o questiona administrativamente no prazo legal, ou questionando-o, esgotam-se os recursos no âmbito administrativo, o **crédito tributário estará definitivamente constituído**.

A lei, portanto, não exigiu a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre quando, em relação ao lançamento que constituiu o crédito tributário, não couber mais recurso na esfera administrativa.

No sentido da desnecessidade de constituição definitiva do crédito tributário para interposição da medida cautelar em estudo, cola-se entendimento do Ministro José Delgado:

Há entre os pressupostos enumerados um que é básico: a prova de constituição do crédito fiscal. O inciso I do art. 3º da Lei 8.397/92 **não exige constituição definitiva do crédito fiscal**; exige apenas que ele encontre-se

constituído. Por crédito constituído deve ser entendido aquele materializado pela via do lançamento.¹⁰⁰

(negritou-se e sublinhou-se)

Esse mesmo entendimento foi utilizado em decisão¹⁰¹ do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de 2006, conforme a seguir.

MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PROCEDIMENTO PREPARATÓRIO. CONSTITUIÇÃO REGULAR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.

1. Da interpretação dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 11 e 12, da Lei 8.397/92, em sua redação original, conclui-se que, tanto à época da propositura da ação cautelar fiscal (fevereiro de 1995), quanto por ocasião do julgamento do processo no primeiro grau de jurisdição (maio de 1997), a citada lei não excepcionava, ainda, qualquer hipótese em que pudesse ser decretada, antes da constituição regular do crédito tributário, a indisponibilidade dos bens do devedor, ou de seus co-responsáveis. Tais hipóteses excepcionais somente vieram a existir com a edição da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que deu nova redação aos arts. 1º e 2º da Lei 8.397/92. Todavia, no caso concreto, é fato incontroverso que os créditos tributários já haviam sido regularmente constituídos quando do requerimento da medida cautelar fiscal, sendo cabível, por isso, o decreto de indisponibilidade dos bens dos sócios-gerentes da empresa devedora, assim como dos bens que, após a lavratura dos autos de infração, foram transferidos por esses sócios a outra empresa. Ademais, em setembro de 1995, aproximadamente seis meses após a decretação liminar da indisponibilidade dos bens, mas bem antes de ter sido proferida a sentença que julgou parcialmente procedente a medida cautelar fiscal, foram inscritos em dívida ativa os créditos tributários constituídos através dos autos de infração e ajuizadas, também, as respectivas execuções fiscais, o que torna inócua a discussão de que a concessão da medida cautelar pressupõe a definitividade na constituição dos créditos fiscais.

2. Consoante doutrina o eminente Ministro José Delgado: **"Há entre os pressupostos enumerados um que é básico: a prova de constituição do crédito fiscal. O inciso I do art. 3º da Lei nº 8.397/92 não exige constituição definitiva do crédito fiscal; exige, apenas, que ele encontre-se constituído. Por crédito tributário constituído deve ser entendido**

¹⁰⁰ DELGADO, José Augusto. *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 79.

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 466.723/RS 2. Relatora: Ministra Denise Arruda. Diário de Justiça da União, Brasília, 22.jun. 2006, p. 178.

aquele materializado pela via do lançamento. A respeito do momento em que o crédito tributário deve ser considerado para o devedor como constituído, há de ser lembrado que, por orientação jurisprudencial, este momento é fixado quando da lavratura do auto de infração comunicado ao contribuinte." (Artigo Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal, na obra coletiva Medida cautelar fiscal. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra Martins e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 79) 3. De acordo com a disciplina dos arts. 2º e 4º, da Lei 8.397/92, o decreto de indisponibilidade não alcança os bens alienados antes da constituição dos créditos tributários, consubstanciados nos autos de infração.

4. Recursos especiais desprovidos.

(negritou-se)

Na mesma linha de conclusão, posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da não exigência, pela lei, da constituição definitiva do crédito tributário:

Observe-se que a redação do dispositivo apenas se refere a "*constituição do crédito*", não empregando o vocábulo "*definitiva*". Ora, onde a lei não faz distinção, não cabe ao intérprete fazê-lo (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*), não se podendo restringir, nem estender o entendimento dos dispositivos, sob pena de violar a segurança jurídica, estabilidade social e a justiça.¹⁰²

Em outro sentido, a tese dos sujeitos passivos, no sentido da necessidade de o crédito constituído ser aquele para o qual não cabe mais recurso no âmbito administrativo, quando estaria, então, definitivamente constituído, pela qual vê-se posições doutrinárias neste sentido, conforme a seguir:

Identificamos ainda, no art. 2º em relevo o registro dos pressupostos objetivos necessários para a medida cautelar fiscal ingressar, com êxito, em juízo: o da existência de crédito de natureza tributária ou de natureza não-tributária devidamente constituído, isto é, regularmente apurado em

¹⁰² Parecer PGFN/CRJ/nº 1.185/2010, aprovado em 16 de junho de 2010 - Medida Cautelar Fiscal. Constituição Definitiva do Crédito. Propositura. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Viabilidade da tese perante o STJ do lançamento como suficiente para o ajuizamento da cautelar. Possibilidade de alteração legislativa do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 8.397/92.

procedimento administrativo e com decisão transitada em julgado, o que faz sê-lo considerado definitivo.¹⁰³

E houve decisão mais antiga do Min. José Delgado, do Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido, que assim considerava:

Tributário. Medida cautelar fiscal. Improcedência. 1. Improcede a medida cautelar fiscal contra contribuinte que está, ainda, discutindo, na instância administrativa, pela via recursal, o valor tributário que lhe está sendo exigido. 2. Caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151. III, CTN).¹⁰⁴

Percebe-se que houve mudança de entendimento no STJ, pois seu entendimento atual, conforme colado anteriormente, é no sentido da possibilidade da interposição da medida cautelar com a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Quanto à constituição do crédito tributário, temos, nos termos do art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional (CTN),¹⁰⁵ que ocorre pelo lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sobre a constituição do crédito tributário pelo lançamento, Eduardo Sabbag traz entendimento do STJ:

Nesse passo, diz-se, seguindo a linha de entendimento do STJ, que o “crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o

¹⁰³ DELGADO, José Augusto. *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). Medida cautelar fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 72.

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 279.209/RS. Relator: Ministro José Delgado. Diário de Justiça da União, Brasília, 02abr. 2001, p. 261

¹⁰⁵ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

lançamento (artigo 142 do CTN). (REsp 250.306/DF, 1ª T.,rel.Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000)¹⁰⁶

Esse lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, somente poderá ser alterado nas situações previstas no art. 145 do CTN, dentre elas a impugnação do sujeito passivo (inciso I).¹⁰⁷

A impugnação do sujeito passivo poderá alterar o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, mas tal impugnação ou recurso é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme inciso III do art. 151,¹⁰⁸ do CTN, ou seja, o crédito tributário está constituído, porém sua exigibilidade estará suspensa na pendência da decisão administrativa.

E pela exigibilidade do crédito tributário estar suspensa, a consequência é que não poderá a Fazenda Pública exigí-lo, seja administrativamente ou judicialmente. Mas não a impede que, face à constatação da prática de atos tipificados na lei pelo sujeito passivo, possa ajuizar medidas que assegurem o êxito dessa futura cobrança, quando o crédito estiver passível de ser exigido.

Conclui-se, portanto, que o requisito para a instauração do procedimento

¹⁰⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 693.

¹⁰⁷ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

¹⁰⁸ **Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. ¹⁰⁸ Sabbag, pg 1 do cap 23.

cautelar fiscal é que se dê após a constituição do crédito, que se dá com o lançamento realizado pela autoridade administrativa.

Essa também é a conclusão de Eurico de Santi, no sentido de que o lançamento constituiu o crédito tributário e é o suficiente para a proposição da medida cautelar fiscal.¹⁰⁹

Como vimos, eventual recurso interposto pelo sujeito passivo suspenderá a exigibilidade do crédito tributário, que já está constituído.

Não fosse assim, estaria-se retirando a função da medida cautelar fiscal, que é a de resguardar o patrimônio do sujeito passivo para fazer face à futura execução do crédito tributário, ou seja, garantir o procedimento principal – a execução fiscal.

E a própria Lei nos direciona para essa conclusão ao dispor, em seu art. 11, sobre o prazo para se ajuizar a execução judicial da Dívida Ativa, qual seja, de 60 (sessenta) dias da data em que a exigência se tornar definitiva na esfera administrativa:

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no **prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.** (negritou-se e grifou-se)

Se há a previsão legal dispondo de prazo para que a ação principal seja ajuizada, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa, podemos tirar as seguintes conclusões:

¹⁰⁹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. Editora Max Limond, p. 214 e seguintes. apud Parecer PGFN/CRJ/nº 1.185/2010, aprovado em 16 de junho de 2010 - Medida Cautelar Fiscal. Constituição Definitiva do Crédito.

- a) que se trata de medida cautelar proposta na modalidade preparatória, ou seja, antes de ajuizada a ação principal;
- b) que é possível a proposição da medida cautelar fiscal logo após o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, ainda que contra este lançamento seja apresentado impugnação ou recurso e esteja pendente a decisão definitiva, ou seja, quando o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído.

Ressalta-se que, com a inclusão do art. 185-A no CTN pela Lei Complementar nº 118, de 2005, que previu a possibilidade de decretação da indisponibilidade dos bens do sujeito passivo devedor quando, citado em ação de execução fiscal, não pagar ou oferecer bens à penhora no prazo legal, acabou-se por **minorar a utilidade da medida cautelar fiscal na forma incidental** ao processo de execução, pois tornou-se desnecessário seu manejo face a possibilidade de decretação de indisponibilidade dos bens do devedor nos próprios autos da execução fiscal. E como o objetivo da medida cautelar fiscal na forma incidental é o mesmo, tornar indisponível os bens do devedor para garantir a execução, restou por desnecessária nesse momento.

3.4 Da interposição da medida cautelar fiscal na forma preparatória

Como se viu, a medida cautelar fiscal poderá ser proposta na forma preparatória e na forma incidental.

Com a utilidade, minorada, da medida cautelar fiscal na forma incidental ao processo de execução por conta do advento do art. 185-A do CTN, mais uma vez verifica-se que seu manejo é necessário quando ainda não é possível a execução judicial do crédito tributário, em decorrência de comportamentos fraudulentos do sujeito passivo e que a requerem, **na forma preparatória**, como meio para garantir a futura execução.

Portanto, não pode prosperar o entendimento de que é necessário a constituição definitiva do crédito tributário como requisito para interpô-la na forma preparatória, pois seria acabar de vez com o instituto, além de ir de encontro a artigo da própria lei que a criou e às características comuns às medidas cautelares.

Quanto à necessidade de prova documental definitiva para sua interposição, apresenta-se decisão¹¹⁰ do STJ sobre a desnecessidade:

PROVIMENTO LIMINAR. ARRESTO. SÚMULAS 282 E 283/STF E SÚMULA 7/STJ. INDISPONIBILIDADE DE BENS. CONDUTAS DESCRITAS NO ARTIGO 2º DA LEI Nº 8.397/92.

I - Incidência das súmulas 282/STF e 7/STJ no que se refere ao exame sobre a existência de prova da liquidez e certeza da dívida que ensejou a medida judicial de arresto. Ademais, a recorrente não impugnou a afirmação vazada pelo aresto a quo de que teria havido supressão de instância. Incidência da súmula 283/STF.

II - O artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.397/92 requer, para a concessão da medida cautelar fiscal de indisponibilidade de bens, prova documental de algum dos fatos descritos no artigo 2º da mesma norma. **Todavia, uma interpretação sistemática deste dispositivo, de acordo com a natureza não-exauriente e precária do provimento judicial em causa, não leva à exigência, no momento, de prova documental definitiva, sendo suficiente a constatação do aresto recorrido de que: "Com efeito, há indícios sérios no sentido da existência de, pelo menos, quatro das situações autorizativas da propositura de medida cautelar fiscal, as previstas nos incisos III, IV, VI e IX do art. 2º da Lei 8.397/92".**

III - Recurso especial improvido.

(negritou-se)

Depreende-se que, pela existência do *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, manteve-se a decisão que concedeu a medida cautelar fiscal, mesmo sem a existência de prova documental definitiva sobre os fatos, mas diante de sérios indícios da ocorrência de hipóteses de incidência que permitem seu deferimento.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1012986/SC. Relator: Ministro Francisco Falcão. Diário de Justiça da União, Brasília, 17.abr. 2008.

3.5 Da interposição da medida cautelar fiscal antes de constituído o crédito tributário

Ainda sobre a interposição da medida cautelar fiscal na forma preparatória, outra questão bastante relevante para a discussão em comento é a alteração promovida no art. 1º da Lei nº 8.397, de 1992, pela Lei nº 9.532, de 1997, que ampliou o âmbito de aplicação da medida cautelar ao incluir, no parágrafo único,¹¹¹ a previsão da possibilidade de requerimento da medida cautelar fiscal **independentemente da prévia constituição do crédito tributário** nas situações que especifica.¹¹²

A própria lei prevê, portanto, a possibilidade de proposição da medida cautelar antes da constituição do crédito tributário, ou seja, mesmo antes de existir um lançamento e de se estar questionando-o administrativamente.

A novel previsão do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397, de 1992, veio ao encontro do previsto no art. 798¹¹³ do Código de Processo Civil (CPC), que trata do poder geral de cautela do juiz, pelo qual este, além dos procedimentos cautelares específicos regulados pelo Código processual, poderá determinar as medidas provisórias que julgar adequadas quando houver fundado receio de que uma parte cause, ao direito da outra, lesão grave ou de difícil reparação, antes do julgamento da lide.

¹¹¹ **Art. 1º** O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea b, e VII do artigo 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.

¹¹² Art. 2º [...]

V – [...]

a) [...]

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; (redação dada pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97).

[...]

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; (redação dada pelo art. 65 da Lei nº 9.532/97).[...]

¹¹³ **Art. 798.** Além dos procedimentos cautelares específicos, que este Código regula no Capítulo II deste Livro, poderá o juiz determinar as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação.

Portanto, o que deverá ser apreciado pela autoridade judicial é a existência dos pressupostos exigidos para a propositura da medida cautelar fiscal.

Existentes as provas que demonstrem o *fumus boni iuris*- a plausibilidade do direito, e o *periculum in mora* – consequências à Fazenda Pública em decorrência das atitudes do sujeito passivo tendentes a esvaziar seu patrimônio, com a consequente ineficácia da execução a ser proposta para a cobrança do crédito tributário (ação principal a ser ajuizada futuramente), deverá o procedimento cautelar ser deferido.

No sentido de que a medida cautelar fiscal pode ser proposta antes de encerrado o próprio processo administrativo, vê-se decisão¹¹⁴ do Des. Luciano Tolentino Amaral:

O procedimento fiscal-investigativo, em curso, busca, inclusive, definir a real participação de cada sócio nas empresas, poderes que detinham e atos que praticavam. Possível fraude ocorrida, ademais, pode levar à “desconsideração da personalidade jurídica” (que não se confunde com “responsabilidade tributária solidária”), atingindo seus sócios, independentemente do “poder de gestão” que exerciam. 3. O bloqueio das contas-correntes é, em princípio, medida excepcional em procedimento administrativo fiscalizatório que em nada se confunde com execução fiscal, via apropriada a pleitear “penhoras” ou “arrestos” de bens para a garantia de créditos já constituídos. Diante dessa dicotomia, mister definir-se o ponto neural (de equilíbrio) entre a lúdima pretensão de assegurar o ressarcimento dos danos decorrentes dos ilícitos, em tese, perpetrados contra o FISCO e a subsistência do contribuinte devedor. 4. A indisponibilidade dos bens não implica transferência de propriedade e é medida apenas garantidora de futura execução fiscal, nos termos da Lei nº 8.397/92. O bloqueio das chamadas “contas de investimentos” se mostra, na espécie, como medida necessária e legítima a assegurar, suficientemente, por enquanto, possível ressarcimento ao erário, sem comprometer, a subsistência do devedor. .¹¹⁵

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 7ª Turma. Agravo n. 200301000174896. Relator: Desembargador Luciano Tolentino Amaral. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 16abr. 2004, p. 238.

¹¹⁵ CARVALHO, Cristiano. *Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 42.

MACHADO, Rafael Bicca. *Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 42.

Neste mesmo sentido, pelo cabimento da medida cautelar fiscal antes de constituído o próprio crédito tributário, decisão do Des. Edílson Nobre:

I – O art. 1º, parágrafo único, da Lei 8.397/92, com a modificação acrescentada pela Lei 9.532/97, ao exigir, para fins de ajuizamento de medida cautelar fiscal, a constituição do crédito da fazenda pública, não requer que tal ocorra de maneira definitiva, mas tão-somente que reste demonstrada a probabilidade do direito do requerente. II - A exigência da constituição definitiva do crédito tributário, cuja caracterização muitas vezes demanda longo espaço temporal, em virtude de questionamentos do contribuinte, nas vias administrativa e judicial, poderá inviabilizar o escopo do processo cautelar, voltado à salvaguarda da eficácia de futuro executivo fiscal.¹¹⁶

Ainda sobre a possibilidade de proposição da medida cautelar antes da constituição do crédito, além do próprio arrolamento de bens e direitos promovido pela autoridade administrativa:

TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS (...) INEXISTÊNCIA DE GRAVAME OU RESTRIÇÃO AO USO, ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

(...) Depreende-se, assim, que o arrolamento fiscal **não implica em qualquer gravame** ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte, mas apenas, por meio de registro nos órgãos competentes, resguarda a Fazenda contra interesses de terceiros, assegurando a satisfação de seus créditos. (...)

7. A **medida cautelar fiscal**, ensejadora de indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, **pode ser intentada mesmo antes da constituição do crédito tributário**, nos termos (...) da Lei 8.397/92 , o que implica em raciocínio analógico no sentido de **que o arrolamento fiscal também prescinde de crédito previamente constituído**, (...)¹¹⁷

(negritou-se)

¹¹⁶ CARVALHO, Cristiano. *Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 42-43

MACHADO, Rafael Bicca. *Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 42-43.

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 689.472/SE. Relator: Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça da União, Brasília, 13 nov. 2006, p. 227RDDT vol.136 p 125.

Relativamente a questão do princípio da “liquidez e certeza” na história do arresto, Ovídio Baptista discorre:

Comparando-se o tratamento dado ao arresto pelos sistemas jurídicos europeus a que nos ligamos, particularmente o italiano, que em questões de tutela cautelar foi o modelo a que servilmente nos submetemos, não deixa de ser surpreendente – e por certo digno de um estudo especial de sociologia jurídica – que tenhamos voltado as costas a tudo que existe nos modernos sistemas jurídicos da Europa, para retornarmos às fontes lusitanas medievais, justamente neste ponto, onde a modernidade mais se impunha.

E, o que é pior, como mostramos em obra anterior (Doutrina e prática..., §§ 3-12), nosso vigente Código de Processo Civil, no intuito de restringir o arresto, a ponto de torná-lo irreconhecível, utilizou-se dos princípios do direito medieval sempre que tais princípios pudessem auxiliá-lo nessa obra de mutilação, mas sem o menor embaraço os abandonou, para buscar na doutrina e nas instituições do século XIX português o apoio necessário, mesmo contra aqueles princípios inscritos nas Ordenações do Reino português, que poderiam libertar o arresto das peias com que pretendeu amarrá-lo nosso legislador.

É o que acontece com o requisito da “literalidade e certeza” da dívida, de que não existe o menor vestígio no direito lusitano medieval que, ao contrário de nosso direito atual, permitia que o requerente do arresto provasse a existência da dívida até por meio de testemunhas, como estava expresso já na Ordenações Afonsinas (Liv.III, Tít.25,2).¹¹⁸

[...]

E continua, ao tratar da proteção cautelar para créditos ilíquidos e não-documentais, que aqui podemos comparar à hipótese de o crédito ainda não estar constituído pelo lançamento:

Como há pouco dissemos, o direito europeu contemporâneo tende para a generalização dos pressupostos de admissibilidade da tutela cautelar, fazendo-a dependente, exclusivamente, da demonstração de seus dois requisitos clássicos, quais sejam o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* (*damnum irreparabile*), de modo que, com relação ao arresto, a proteção cautelar haverá de ser tão ampla que possa cobrir não apenas os créditos representados por documentos, mas também os não-documentais, os créditos ilíquidos, condicionais e a termo, desde que aqueles que se digam deles

¹¹⁸ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil: processo cautelar (tutela de urgência)*, volume 3. Ed.3. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.223-224.

titulares os ofereçam ao julgador da demanda cautelar com suficiente verossimilhança de sua real existência (*fumus boni iuris*).¹¹⁹

E afirma o autor que o ordenamento jurídico brasileiro é o único que conserva a exigência da *liquidez* e *certeza* como pressuposto para a concessão do arresto:

É interessante observar que a exigência de *literalidade* e *certeza* da dívida – criação do direito português do século XIX –, como o mostramos em obra anterior [...] foi abandonada pelo Código lusitano desde a reforma legislativa operada em 1961, de modo que o nosso detém hoje o incômodo privilégio de ser o único sistema em todo o mundo que ainda conserva a exigência da *liquidez* e *certeza* como pressuposto para a concessão do arresto.¹²⁰

Diante do exposto, vê-se que, a medida cautelar fiscal proposta na forma preparatória é a que tem melhor condição de resguardar o crédito tributário, face a comportamentos do sujeito passivo tendentes a frustrar os interesses das Fazendas Públicas.

E estas (Fazendas Públicas), mesmo diante das hipóteses da interposição do procedimento cautelar, tem seus interesses frustrados por conta de julgamentos judiciais que respaldam a retromencionada tese da necessidade de constituição definitiva do crédito tributário, e que podem estar prejudicando interesses da sociedade em geral, permitindo que interesses privados se sobreponham sobre o interesse público, o que não é permitido.

¹¹⁹ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil: processo cautelar (tutela de urgência)*, volume 3. Ed.3. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 224 - 225.

¹²⁰ *Ibid.*, p. 225.

CONCLUSÃO

Considerando que a lei que instituiu a medida cautelar fiscal¹²¹ exigiu, como requisito, a constituição do crédito tributário, e não a sua constituição definitiva, conclui-se que, para a sua interposição, é suficiente a ocorrência do lançamento, que é o procedimento que constitui o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Além disso, se a lei determina que, caso a medida cautelar tenha sido ajuizada em procedimento preparatório, deverá ser ajuizada a ação principal (ação de execução fiscal para cobrança do crédito tributário) no prazo de 60 dias¹²² a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sob pena de cessar sua eficácia¹²³ (da medida cautelar), é por que é possível a sua propositura antes da constituição definitiva do crédito, ou seja, tendo ocorrido apenas o lançamento tributário.

As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, conforme art. 151, inciso III, do CTN, apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário, não sendo pois, impedimento para interposição de medida cautelar fiscal, que é ajuizada em decorrência de comportamentos dos sujeitos passivos, tipificados em lei, considerados como passíveis de frustrar os interesses das Fazendas Públicas.

Ressalta-se que a lei possibilita, em determinadas situações, a propositura do procedimento cautelar **antes da constituição do crédito tributário**,¹²⁴ ou seja, o próprio lançamento é dispensado. Para tanto, deve-se observar os requisitos para concessão das

¹²¹ Lei nº 8.397, de 1992.

¹²² Art. 11 da lei nº 8.397, de 1992.

¹²³ Art. 13, I, da Lei nº 8.397, de 1992.

¹²⁴ Parágrafo único do art. 1º da lei nº 8397, de 1992.

medidas cautelares em geral, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

As informações da Procuradoria da Fazenda Nacional indicam a ocorrência de esvaziamento patrimonial por parte dos devedores durante a fase em que discutem administrativamente o lançamento.

Com o advento do art. 185-A do CTN, a medida cautelar fiscal na forma incidental ao processo de execução fiscal teve sua aplicação minorada, já que é possível requerer a indisponibilidade dos bens no bojo da própria ação principal (ação de execução fiscal).

Restou a utilização da medida na forma preparatória, de grande importância para assegurar a existência de bens quando da propositura da ação principal.

Aceitar os argumentos de que seria necessária a constituição definitiva do crédito tributário seria minorar sua propositura também na forma preparatória, e daí, fulminar, de vez, o próprio instituto medida cautelar fiscal, além de ir de encontro a artigo da própria lei que a criou e às características comuns às medidas cautelares.

E o que a lei exigiu foi a **constituição do crédito** tributário; não empregou o vocábulo **definitivo**, não sendo possível, pois, tal interpretação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Arruda, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 2: processo de conhecimento. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. *Decreto Nº 2.626, de 15 de junho de 1998*. Promulga o Protocolo de Medidas Cautelares, concluído em Ouro Preto, em 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

BRASIL. *Decreto Nº 7.573, de 29 de setembro de 2011*. Altera o limite de que trata o § 7º do art. 64 da Lei n 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para fins de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 out. 2011.

BRASIL. *Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 ago. 2011.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB Nº 1.088, de 29 de novembro de 2010*. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 mai. 2011.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB Nº 1.171, de 7 de julho de 2011*. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 26 ago. 2011.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB Nº 1.197, de 30 de setembro de 2011*. Altera a IN RFB Nº 1.171, de 2011, que estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 26 ago. 2011.

BRASIL. *Instrução Normativa SRF Nº 264, de 20 de dezembro de 2002*. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 08 nov. 2010.

BRASIL. *Lei Nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

BRASIL. *Lei Nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005*. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 jun. 2011.

BRASIL. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. *Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11 ago. 2011.

BRASIL. *Lei Nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992*. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. *Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1012986/SC Relator: Ministro Francisco Falcão. Diário de Justiça da União, Brasília, 17.abr. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 279.209/RS. Relator: Ministro José Delgado. Diário de Justiça da União, Brasília, 02abr. 2001, p. 261

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 466.723/RS 2 Relatora: Ministra Denise Arruda. Diário de Justiça da União, Brasília, 22.jun. 2006, p. 178.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 689.472/SE. Relator: Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça da União, Brasília, 13 nov. 2006, p. 227RDDT vol.136 p 125.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 868472 RS 2006/0153937-2 Relator: Ministro Castro Meira. Diário de Justiça da União, Brasília, 12.dez. 2006.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 599478674 Relator: Desembargador Marco Aurélio Heinz. Julgado em 22.9.1999.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 7ª Turma. Agravo n. 200301000174896. Relator: Desembargador Luciano Tolentino Amaral. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 16abr. 2004, p. 238.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Atividade legislativa*. Brasília, 2011. Disponível em:<
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=200391>>
Acesso em: 5 set 2011.

CARDOSO, Lais Vieira. *Medida cautelar fiscal e o Refis*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CARNEIRO, Cláudio. *Processo tributário: administrativo e fiscal*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22.ed. rev. ampl. e at. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. *Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo:Saraiva, 2010.

CASSONE, Maria Eugênia Teixeira Cassone. *Processo tributário: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Medida cautelar fiscal: utilidade e constitucionalidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário: A função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CEZAROTI, Guilherme. *A medida cautelar e a nova lei de falências*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Notícias*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/10599-indisponibilidade-de-bens-imoveis-sera-mais-agil-e-segura>> Acesso em: 9 set 2011.

DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

DENARI, Zelmo. In: MARTINS, Ives Gandra da S; coordenador. *Comentários ao Código Tributário Nacional*.. São Paulo: Saraiva, 1998.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4.ed.atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

ELALI, André. *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

HARADA, KIYOSHI. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004

_____.

MACHADO, Rafael Bicca. Da necessidade de relativização da regra de retenção dos recursos especiais em sede de medidas cautelares fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da S; Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.;

MARTINS, Ives Gandra da S. *Penhora on line*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

Nota da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional/ Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União/ Coordenação-Geral dos Grandes Devedores nº 586, de 28 de maio de 2010.

ORIGINAL 123 ASSESSORIA DE IMPRENSA. *Assessoria*. São Paulo, 2009- Disponível em: <<http://www.original123.com.br/assessoria/?p=7598>> Acesso em 19/04/2011.

PAES, Paulo Roberto Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5a ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

Parecer PGFN/CRJ/nº 1.185/2010, aprovado em 16 de junho de 2010 - Medida Cautelar Fiscal. Constituição Definitiva do Crédito. Propositura. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Viabilidade da tese perante o STJ do lançamento como suficiente para o ajuizamento da cautelar. Possibilidade de alteração legislativa do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 8.397/92.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Ieditora, 2002

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Dívida Ativa da União*. Brasília, 2011. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/informacoes-e-servicos-para-pessoa-fisica/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/informacoes-e-servicos-para-pessoa-fisica/lista-de-devedores/o-que-e> > Acesso em: 14 set 2011.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SANTANA, Renata Cassia de. A constituição do crédito tributário e a prova de sua literalidade na medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 153-159.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil: processo cautelar (tutela de urgência)*, volume 3. Ed.3. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 50 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Xavier, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

ZARANZA, Evandro . *Medida cautelar fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. In: MARTINS, Ives Gandra da S; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André. (Org). *Medida cautelar fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.